

Bostedsbegrepet i skatteloven og skatteavtalene for personlige skatteyttere

Kandidatnummer: 668

Leveringsfrist: 27. April 2009

(* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>)

Til sammen 17906 ord

21.07.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Emne og avgrensing	1
<u>2</u>	<u>BETYDNINGEN AV BOSTEDSBEGREPET</u>	<u>3</u>
2.1	I skatteloven	3
2.2	I skatteavtalene	5
<u>3</u>	<u>BOSTEDSBEGREPET I SKATTELOVEN</u>	<u>7</u>
3.1	Rettstilstanden før 2004	7
3.2	Rettstilstanden etter 2004	8
3.3	Innflytting	9
3.3.1	183-dagers regelen	9
3.3.2	270-dagers regelen	10
3.4	Tidspunkt for når bosted inntreer	11
3.5	Utflytting	13
3.5.1	Fast opphold i utlandet	14
3.5.2	Tillatt opphold i Norge	17
3.5.3	Bolig i riket	20
3.6	Tidspunkt for opphør av bosted	31
3.6.1	Personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år	31
3.6.2	Personer som har bodd i Norge i minst ti år	33
3.7	Vurdering	36

<u>4</u>	<u>BOSTEDSBEGREPET I SKATTEAVTALENE</u>	<u>38</u>
4.1	Mønsteravtalens Art. 4(1)	39
4.1.1	Vilkåret ”skattepliktig”	40
4.1.2	Dokumentasjonskrav	42
4.2	Mønsteravtalens Art. 4(2)	45
4.2.1	Fast bolig	50
4.2.2	Sentrum for livsinteressene	56
4.2.3	Vanlig opphold	61
4.2.4	Statsborgerskap	65
4.2.5	Gjensidig avtale	66
<u>5</u>	<u>FORKORTELSER</u>	<u>68</u>
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>70</u>
<u>7</u>	<u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u>	<u>A</u>

1 Innledning

1.1 Emne og avgrensing

Tema for oppgaven er det skattemessige bostedsbegrepet i skatteloven og i skatteavtalene for personlige skattytere.

Høy velstand og gode kommunikasjonsmuligheter har gjort både samfunnet og næringslivet mer internasjonalisert, slik at stadig flere forflytter seg på tvers av landegrensene. I tillegg er det blitt vanligere å disponere boligeiendom i flere land samtidig. I takt med denne utviklingen blir det stadig viktigere å fastlegge hvilket land det er som har rett til å skattlegge personenes inntekter og formue, og i denne sammenheng kan fastleggelsen av en skattyters bosted bli det avgjørende.

Reglene om hvem som anses skattemessig bosatt i riket i henhold til norsk intern rett, finner vi i sktl.§ 2-1(1.-6.ledd).

Bostedsbegrepet i skatteavtalene (der en slik finnes) vil være avgjørende i de tilfellene en person anses skattemessig bosatt i flere stater etter deres interne rett. At en skattyter anses bosatt i flere stater samtidig, vil kunne utløse dobbeltbeskatningsproblemer, hvilket innebærer at en og samme inntekt beskattes for samme inntektsår hos samme skattesubjekt

og med likeartede skatter i mer enn én stat.¹ Hovedformålet med skatteavtalene er nettopp å avverge slike dobbelbeskatningssituasjoner. Meningen er da at beskatningsretten fordeles mellom statene, slik at dobbeltbeskatning avverges. For å kunne avgjøre hvilken av statene som skal gis beskatningsretten, må en skattyters bosted etter skatteavtalen fastlegges. Derfor vil bostedsbegrepet ha betydning både for å unngå dobbelt bosetning og for fordeling av beskatningsmyndighet mellom bosteds- og kildestat.²

Norge er part i 87³ skatteavtaler med forskjellige stater, og de aller fleste av disse avtalene bygger hovedsakelig på Mønsteravtalen.⁴ Mønsteravtalen er ikke i seg selv en skatteavtale, men et mønster som legges til grunn ved forhandlinger mellom statene om inngåelse av skatteavtale. Den er heller ikke bindende, men bør trekkes sentralt inn i fremstillingen fordi den er et slags knutepunkt for de aller fleste avtalene.⁵ Alle avtalene Norge har inngått er bilaterale, unntatt NSA som er multilateral. Reglene som regulerer bostedsbegrepet etter skatteavtalene, finnes i Art. 4, så vel i NSA som i Mønsteravtalen.

Denne oppgaven omhandler bostedsbegrepet for fysiske personer, slik at bostedsbegrepet for juridiske personer vil falle utenfor. Oppgaven omhandler i tillegg kun skattelovens bostedsbegrep, og avgrenser seg således mot bostedsbegrepet i f.eks folkeregisterloven og folketrygdloven.

¹ OECDkomm. Introduction pkt.1.

² Se pkt.2.2.

³ Se regjeringen.no (2009).

⁴ Men f.eks avtalen med USA av 3.desember 1971 har mange avvik fra Mønsteravtalen.

⁵ Se Zimmer (2009) s.121.

2 Betydningen av bostedsbegrepet

2.1 I skatteloven

Bostedsbegrepets viktigste funksjon i intern rett er at det drar skillet mellom personer med alminnelig og begrenset skatteplikt til riket, og for så vidt også mot de som ikke er skattepliktige til Norge i det hele tatt.

Fysiske personer som anses skattemessig bosatt i Norge har også i utgangspunktet alminnelig skatteplikt til riket. Etter globalinntektsprinsippet omfattes som hovedregel all deres formue og inntekter, uansett hvor eiendelene befinner seg og når, hvor og hvorledes inntekten opptjenes. Dette følger av sktl.§ 2-1(9), jf. § 2-1(1).

Den begrensede skatteplikten omfatter derimot fysiske personer som mangler denne subjektive tilknytningen. Disse anses skattemessig ikke som bosatt i riket. Skatteplikten deres omfatter kun nærmere angitte inntekts- og formuesposter som har en særlig stedsmessig tilknytning til Norge, se sktl.§ 2-3(1.-2.ledd)

Hvorvidt en persons skattemessige bosted i riket opprettes eller opphører, vil bero på de internrettslige reglene om inn- og utflytting. Disse reglene vil være av mindre betydning når en person flytter til eller fra et land som Norge har skatteavtale med. Ettersom Norge har inngått slike avtaler med de fleste land nordmenn ønsker å flytte til, vil i disse tilfellene skatteavtalens regler om bosted være avgjørende for hvor en person anses skattemessig bosatt.

Det internrettslige bostedsbegrepet er likevel ikke helt uten betydning når det foreligger skatteavtale. Etter Mønsteravtalens Art. 1 får skatteavtalene bare anvendelse på personer som er bosatt i en av eller begge de kontraherende statene.

For å kunne ta stilling til hvor en person anses skattemessig bosatt etter en skatteavtale, må man etter Mønsteravtalens Art. 4(1) ta utgangspunkt i det internrettslige skattemessige begrepet. Dermed vil spørsmålet etter Art. 4(1) i første omgang bero på statenes interne rett.⁶ Først etter at skattyters bosted etter intern rett er bestemt kan man ta stilling til hvilken stat som gis rett til å skattlegge.⁷

Det internrettslige bostedsbegrepet vil også være av relevans for selvangivelsesplikten etter ligningslovens § 4-2. Etter gjeldende rett har nemlig skattytere med minst ti års botid i Norge en plikt til å levere selvangivelse en viss tid etter utflytting.⁸

Begrepet kan også ha betydning for utflyttingsskatten. Dette er en latent skatteplikt hvis utløsning er knyttet til at skattesubjekter eller skatteobjekter flytter eller flyttes ut av riket.⁹ I denne sammenheng vil både opphør av bosted og gjeninnflytting kunne være av betydning. For eksempel gjelder dette for aksjegevinster og lignende. Etter sktl. § 10-70(1) anses skatteplikten utløst dagen før det tidspunktet da skatteplikt til Norge anses opphørt etter sktl. § 2-1(3) hvor det ikke foreligger skatteavtale, og dagen før det tidspunkt da skattyteren anses bosatt i den annen stat etter skatteavtalen der en slik foreligger. Denneplikten til å betale utflyttingsskatten kan bl.a. i sin helhet falle bort dersom skattyteren igjen blir ansett skattemessig bosatt i Norge (enten etter en eventuell skatteavtale eller norsk intern rett), jfr. sktl. § 10-70 (9)d.¹⁰

Videre vil bostedsbegrepet i intern rett også kunne tjene som internrettslig hjemmel for kildebeskatning. For eksempel vil personlige skattytere som er hjemmehørende i Norge og som får aksjeutbytte fra utenlandsk selskap, skattlegges på samme måte som for utbytte fra norsk selskap, jfr. sktl. § 10-12. Personlige aksjonærer som er hjemmehørende i utlandet vil

⁶ Se pkt.4.1.

⁷ Se Norsk skatteavtalerett (2006) s.109.

⁸ Se pkt.3.6.2.

⁹ Se Zimmer (2009) s.306.

¹⁰ Se Zimmer (2009) s.309-311.

være skattepliktige til Norge for aksjeutbytte som utledes fra norsk selskap (dvs. kildeskatt), jfr. sktl.§ 2-3(1)c, jfr. § 10-13(1).¹¹

At man anses som bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, medfører ikke at skattyter ikke regnes som skattemessig bosatt i Norge etter intern rett lenger. Slikt opphør må alltid avgjøres etter sktl.§ 2-1(3). Dersom bosted etter skatteavtalen i det annet land opphører (f.eks ved at skattyter flytter fra en skatteavtalestat til ikke-skatteavtalestat), vil skattyter igjen få full skatteplikt til Norge etter intern rett uten at vilkårene for innflytting må oppfylles.

2.2 I skatteavtalene

Bostedsbegrepet i skatteavtalene har to hovedfunksjoner:

For det første trekker begrepet rammen for skatteavtalenes anvendelsesområde, se pkt. 4.

At skattyter omfattes av skatteavtalen, vil være viktig med sikte på å unngå dobbeltbeskatning som følge av dobbelt bosted etter avtalestatenes interne rett, eller dobbeltbeskatning på grunn av beskatning i både bostedsstat og kildestat.¹²

Hovedprinsippet skatteavtalene bygger på er at den ene staten er bostedsstat og den andre kildestat.

For det andre har begrepet betydning i forhold til skatteavtalenes bestemmelser om fordeling¹³ av beskatningsretten mellom statene. I de fleste artiklene i Mønsteravtalen er

¹¹ Se Zimmer (2009) s.216.

¹² Innst.O. nr.77(2002-2003).

¹³ Fordelingsreglene er inntatt i Mønsteravtalens kapittel III "Taxation of income" (Art.6-21) og kapittel IV "Taxation of capital" (Art.22.)

det som regel hjemstaten som har en generell beskatningsrett, mens kildestaten på visse betingelser har rett til å skattlegge bestemte inntekter som har kilde i vedkommende stat.¹⁴ For eksempel sier Mønsteravtalens Art. 21 at all inntekt som ikke er særskilt nevnt, skal beskattes i bostedslandet. Dermed ser vi at fordelingsreglene forutsetter at det er brakt på det rene at den ene staten er bostedsstat, for at beskatningsmyndigheten skal kunne fordeles mellom bosteds- og kildestat.

¹⁴ Zimmer (2009) s.121.

3 Bostedsbegrepet i skatteloven

Bestemmelsen som regulerer bosted ved inn- og utflytning, finner vi i sktl.§ 2-1(1.-6.ledd). Videre fremstilling omhandler analyse av sktl.§ 2-1(1.-6.ledd), noe som er nødvendig for å fastlegge hva som nærmere ligger i begrepet ”bosatt” etter sktl.§ 2-1(1).

3.1 Rettstilstanden før 2004

Etter den gamle regelen om innflytting ble en skattyter ansett som bosatt i riket når vedkommende tok opphold i Norge og hadde til hensikt å bli her ”ikke bare midlertidig”. Bestemmelsen ble supplert av den såkalte ”seksmånedersregelen” som bestemte at en person uansett skulle anses som skattemessig bosatt i riket dersom vedkommende oppholdt seg i Norge over en periode på minst seks måneder. Hva som nærmere skulle legges i begrepet ”ikke bare midlertidig” skulle fastsettes etter objektive momenter som bestod av blant annet bolig, opphold, arbeid osv.

Etter de gamle reglene kunne skattemessig bosted i Norge og dermed også skatteplikten opphøre, på grunnlag av emigrasjon eller midlertidig opphold etter fireårsregelen. Fireårsregelen bestemte at skatteplikten til Norge opphører dersom vedkommende oppholder seg i utlandet sammenhengende i mer enn fire år.

Hvorvidt en person skulle anses utflyttet fra Norge, berodde på en skjønnsmessig helhetsvurdering av en rekke forhold som skulle fortelle om personen tok sikte på permanent opphold i utlandet. Utflytningsreglene var ikke lovregulert, og ved en vurdering om en person skulle anses som utflyttet, ble det særlig lagt vekt på boligmessig, familiemessig og arbeidsmessig tilknytning til Norge, samt om vedkommende ofte oppholdt seg i riket.

Etter de gamle reglene kunne man altså ikke nøyaktig fastslå når en skattyter var å anse som skattemessig innflyttet eller utflyttet fra riket, uten å ty til skjønnsmessige helhetsvurderinger.

3.2 Rettstilstanden etter 2004

Skattelovens regler om skatteplikt ved inn- og utflytning til/fra Norge ble grundig endret ved lov 6. juni 2003 med virkning fra 1. januar 2004.

Ved lovendringen anså FIN det ”viktig at nye innflytningsbestemmelser oppstiller objektive vilkår som presist angir når skattemessig bosted i riket foreligger”.¹⁵

Derfor var et av hovedhensynene bak endringen å oppstille lettere anvendelige, håndfaste og presise regler for skattemessig innflytting og utflytting. De gamle reglene om bostedsbegrepet var delvis uregulert og av en mer enn ønskelig skjønnsmessig karakter, noe som ble forsøkt endret ved lovendringen i 2003. Målet bak revisjonen var ønsket om å, i større grad enn før, ivareta hensynet til forutberegnelighet og likebehandling.¹⁶

Etter gjeldende rett reguleres innflytting og utflytting separat, og bestemmelsen om opphør av skattemessig bosted i forbindelse med utflytting er nå direkte lovregulert. Før lovendringen gikk det et skille mellom midlertidig opphold og varig opphold. Dette skillet eksisterer ikke etter gjeldende rett, og bedømmelsen av om en skattyter anses skattemessig bosatt i riket avgjøres utelukkende etter antall dager man oppholder seg i Norge. På denne måten vil vedkommendes subjektive hensikt med oppholdet i riket være uten betydning samtidig som man slipper å foreta skjønnsmessige vurderinger. Dersom en skattyter først oppfyller vilkårene for skattemessig bosted i Norge etter norsk intern rett, er det nå i tillegg slik at bostedstilknytningen etter internretten bare vil kunne opphøre på grunnlag av reglene om utflytting.

¹⁵ Jfr. Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.6.1.1.

¹⁶ Se Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.3.

3.3 Innflytting

Hovedregelen om etablering av skattemessig bosted i Norge ved innflytting, finnes i sktl. § 2-1(2). Det er to forskjellige måter man kan bli ansett som skattepliktig, og som nevnt knytter reglene seg utelukkende til opphold i riket.

3.3.1 183-dagers regelen

Den første bestemmelsen, som må antas å være den praktiske hovedregelen, er at den som ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode” anses som skattemessig bosatt her, jfr. sktl. § 2-1(2)a. Formålet med denne regelen er å fange opp skattytere hvis midlertidig opphold i riket er av en viss varighet.

Til forskjell fra rettstilstanden før lovrevisjonen er det etter gjeldende rett verken krav om at oppholdet skal være sammenhengende, eller at det oppfylles innenfor et inntektsår. En slik regel skaper dermed større vanskeligheter for skattytere å omgå reglene, og det vil være lettere for ligningsmyndighetene å håndheve dem.

For å belyse regelen fra når en skattyter anses bosatt med et eksempel forutsettes det at Peder kommer til Norge 1. februar 2009 og blir her ut året. Hans opphold i riket vil da overstige 183 dager og han vil dermed anses som skattemessig bosatt og være alminnelig skattepliktig til Norge allerede fra 1. februar 2009.

Hvis vi derimot forutsetter at Peder ankommer Norge 1. oktober 2009 og blir i riket ut 2010, vil hans opphold overstige 183 dager først i 2010, og Peder vil derfor først anses skattemessig bosatt i riket fra 1. januar 2010. Peders begrensede skatteplikt vil i dette tilfellet gå over til å bli alminnelig 1. januar 2010.

3.3.2 270-dagers regelen

Etter den andre bestemmelsen vil enhver som ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseksmånedersperiode” anses som skattemessig bosatt her, jfr. sktl.§ 2-1(2)b.

270-dagers regelen er ment til å fange opp personer som over relativt lange perioder oppholder seg i Norge, uten å bli fanget opp av 183-dagers regelen. Et viktig formål bak denne bestemmelsen må antas å være å favne personer som tidligere har vært skattemessig bosatt i Norge, har næringsinteresser og regelmessige opphold i riket, men som likevel ikke ønsker å reetablere bosted i Norge. Dette omfatter alt fra utflyttede pensjonister som deler av året returnerer til Norge til pendlere som over relativt lange perioder arbeider i riket. Etter Finansdepartementets syn bør nettopp også slike personer anses som skattemessig bosatt i riket.¹⁷

Et spørsmål som i denne sammenheng kan stilles er hvordan denne bestemmelsen vil fungere for grensegjengere. De jeg her har for øye er personer som f.eks bor i Sverige, men fem dager i uken jobber i riket uten å overnatte her. Ved første øyekast virker det som også disse fanges opp av bestemmelsen og vil gå fra å være begrenset skattepliktige til Norge til å være skattepliktige som bosatt, selv uten én eneste overnatting. En slik rettssituasjon reguleres i NSA Art. 15. For grensegjengere er det i protokollens avsnitt VII og VIII tatt inn særbestemmelser og avsnitt VIII gjelder grensegjengere som pendler over landegrensene mellom Sverige og Norge. Bestemmelsen slår fast at inntekt skal kunne skattlegges i den stat hvor personen er bosatt. Forutsetningen er imidlertid at vedkommende ”regelmessig oppholder seg” på sitt faste bosted, dvs. at han som hovedregel oppholder seg der minst en gang i uken, jfr. avsnitt VII punkt 6. Det presiseres at med ”opphold” menes opphold med varighet på minst to dager, og at det med ”dag” menes også deler av en dag.

¹⁷ Se Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.6.1.3.

På bakgrunn av dette vil grensegjengere som f.eks kun i helgene oppholder seg i Sverige likevel anses skattemessig bosatt der, og ikke i Norge.

Videre mener FIN at rimelig hensyn har blitt tatt for ferierende ved at man kan oppholde seg i riket gjennomsnittlig 90 dager i året, uten at det utløser skattemessige konsekvenser for vedkommende.¹⁸ I denne forbindelse er det viktig å merke seg at tidsrammen på 90 dager knytter seg til en tolv månedersperiode, og ikke kalenderår. Med en enkel divisjon kan skattyter tro at man kan være i Norge inntil 90 dager per kalenderår, noe som lett kan misforstås og bli ”en felle”. Eks:

Det forutsettes at Peder ankommer Norge 10. oktober 2009 og oppholder seg her i 80 dager dette året, og 80 dager i 2010. Oppholder Peder seg også 80 dager i 2011, og 80 dager fra 1. mars 2012 til mai 2012, vil det ikke overstige 90 dager per kalenderår. Men 270 dagers kravet oppfylles allerede 30. mars 2012 fordi dette ligger innenfor trettiseks måneder fra 10. oktober 2009. Peder vil da være globalskattepliktig til riket allerede fra inntektsåret 2012.¹⁹

3.4 Tidspunkt for når bosted inntreffer

I motsetning til rettstilstanden før 2004, etableres etter gjeldende rett skattemessig bosted i riket først i det inntektsåret skattyter oppfyller oppholdskravet etter en av de to bestemmelsene. Bakgrunnen for denne begrensingen er Skattedirektoratets bekymring om at en 183-dagers regel vil innebære at langt flere enn før vil bli ansett som skattemessig bosatt i Norge og dermed få rett til fulle minstefradrag, personfradrag og fribeløp for toppskatt. Etter direktoratets mening ville dette være urimelig gunstig for skattyteren der

¹⁸ Se Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.6.1.3.

¹⁹ Se Gjems-Onstad (2008) s.975.

personen ikke oppholder seg mye i Norge og eventuelt er skatteavtalemessig bosatt i en annen stat.²⁰

Både tolv månedersperioden og trettiseks månedersperioden løper fra dato til dato. En skattyter vil regnes som skattemessig bosatt i riket fra og med første oppholdsdag, dersom vedkommende oppholder seg mer enn 183 dager i Norge i innflytningsåret. Strekker derimot antall dager i oppholdsperioden seg over to inntektsår, anses vedkommende som skattemessig bosatt i Norge fra og med 1. januar i det året oppholdet overskrider grensen. Det samme gjelder for 270-dagers regelen.²¹

Ved beregning av antall dager skal, ifølge forarbeidene, ”alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge medregnes”.²² Forarbeidene henviser til at slik telling av døgn ofte må gjennomføres etter skatteavtalene, og dette kan tale for at det legges opp til samme metode for telling som OECD angir i sine kommentarer til Mønsteravtalens Art. 15-5, nemlig den såkalte ”days of physical presence”- metoden.²³ Etter denne skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Ankomst- og avreisedager skal også medregnes. Den eneste form for opphold som ikke skal regnes med, er ”days spent in the State of activity in transit in the cause of a trip between two points outside the State of activity”.²⁴ Derfor vil dommer som gjelder skatteavtaler også kunne ha betydning for norsk internrett mht til beregningen av antall dager.

Et eksempel er Rt.1994/752 Alphawell. Høyesterett uttaler på s.765 i dommen at naturlig forståelse av ordlyden i Art.15(2)(a), fast ligningspraksis og det som er lagt til grunn i NSA ”...tilsier at alle dager hvor en person har oppholdt seg i Norge, skal regnes med.” Man teller altså med alle dager der skattyter har ”bena i Norge”, om enn aldri så kort, slik at

²⁰ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.6.1.2.

²¹ Se sktl.§ 2-1(2).

²² Jfr. Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.6.1.3.

²³ Se Ot.prp. nr. 42 (2002-2003), Zimmer (2009) s.123.

²⁴ Jfr. OECDkomm. Art.15-5, Zimmer (2009) s.239.

dersom Peder ankommer Norge kl. 23.59 en kveld, så regnes dette som en hel oppholdsdag for han.

3.5 Utflytting

Hovedformålet bak reglene om utflytting er å fastsette grensen for når en skattyters personlige tilknytning til Norge er svekket i så stor grad, at man med rimelighet kan si at vedkommendes skattemessige bosted endelig er opphørt og som følge av det ikke lenger burde anses som alminnelig skattepliktig til Norge. I motsetning til de tidligere reglene, beror nå opphør av bosted for en skattyter som tar fast opphold i utlandet på kun to momenter – nemlig bolig og opphold (hhv. i riket og i utlandet). Målet er å gjøre vurderingen objektiv i størst mulig grad, slik at lovgiver skal kunne oppnå sitt ønske om å ivareta hensynet til forutberegnelighet og likebehandling.²⁵

Hovedregelen om utflytting finner vi sktl.§ 2-1(3). Skatteloven skiller mellom skattytere som har vært bosatt i Norge i minst ti år før utflyttingen og stiller strengere vilkår for dem enn for skattytere som har vært bosatt en kortere periode enn dette, se henholdsvis sktl.§ 2-1(3) b og a.

Det tre vilkår som stilles etter sktl.§ 2-1(3)a, som alle må være oppfylt for at man skal kunne ansees utflyttet fra Norge er at:

- i) skattyter må ta fast opphold i utlandet,
- ii) oppholde seg mindre enn 61 dager i Norge i inntektsåret, og
- iii) verken han eller hans nærstående kan disponere bolig i Norge

²⁵ Se Landa (2004) s.245.

3.5.1 Fast opphold i utlandet

Det er et absolutt krav at den personen som skal flytte fra Norge må ta ”fast opphold i utlandet.”²⁶ Uttrykket ”fast opphold” er vagt og det er uklart hva som ligger i dette begrepet, noe som i utgangspunktet strider mot lovgivers hovedformål med revisjonen om å gjøre de nye reglene mer presise.

Forarbeidene er ikke mye til hjelp, ettersom det eneste de sier er at skattyter ikke må oppholde seg i Norge ut over kortvarige ferie og boligopphold (dvs. tilfeldige opphold i riket som ikke indikerer bostedstilknytning hit).²⁷ Dermed ser vi at forarbeidene kun sier noe om tillatt omfang av opphold i Norge, men ingenting om kravet til varighet av utenlandsoppholdet.

ABC'en sier på s.1144 at et midlertidig utenlandsopphold ikke vil være tilstrekkelig til at vedkommende anses for å ha tatt fast opphold i utlandet.

Også etter en ren språklig tolkning av begrepet, må det kunne stilles et visst krav til varighet av oppholdet, men den virkelige problemstillingen er å nøyaktig angi grensen for hvor varig utenlandsoppholdet må være før det skattemessig anses som ”fast”.

ABC'en uttaler på samme side at det avgjørende er skattyters subjektive hensikt med oppholdet på det tidspunktet vedkommende påberoper seg å ha tatt fast opphold i utlandet, og dersom hensikten er at utenlandsoppholdet skal vare i mer enn fem år, bør det normalt anses som fast. Er skattyteren ikke i stand til å gi et bestemt svar på om oppholdet vil bli midlertidig eller fast, vil vedkommende ikke anses for å ha tatt fast opphold i utlandet.

²⁶ Se sktl. § 2-1(3)a.

²⁷ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.2.

Det må imidlertid merkes at ABC'en ikke har sikker forankring i rettskilder for å oppstille en slik grense, slik at den på ingen måte er absolutt.²⁸

Jeg mener at et slikt femårsperspektiv som følger av ABC'en kanskje er for strengt, og ser ingen hindring for at kravet ikke skal kunne oppfylles på et tidligere tidspunkt.

Vi forutsetter at Peder ønsker å flytte fra Norge, og tar opphold i utlandet. Hvorfor vil det være mer naturlig å definere utenlandsoppholdet som "fast" etter fem år og ikke tre år? Dersom han kontinuerlig oppholder seg i utlandet, vil man ikke kunne påstå at hans subjektive tilknytning til riket er tilstrekkelig brutt allerede etter tre år at hans skattemessige bosted til Norge opphører?

Man kan trolig fastslå at det kreves at utenlandsoppholdet er av en viss varighet, men det er vanskelig å oppstille en konkret nedre grense for når et utenlandsopphold er å anse som "fast". Man kunne kanskje i stedet for å operere med et konkret tidsperspektiv, oppstilt som krav at skattyter må ha flyttet fra Norge på ubestemt tid. Landa er f.eks av denne oppfatning og mener at en skattyters utenlandsopphold vil kunne anses som "fast", så lenge det er snakk om et utenlandsopphold av "en viss permanens".²⁹

Det kan også spørres om andre tilknytningsmomenter som kjernefamilie, statsborgerskap arbeidsmessig og økonomisk tilknytning skal vektlegges i en vurdering av om en skattyters antatte lengde på utenlandsoppholdet indikerer et endelig brudd med Norge. Gjems-Onstad mener at det vil være av betydning om man f. eks har beholdt kjernefamilie i Norge, arbeidsmessig og økonomisk tilknytning mv.,³⁰ mens Landa er av den oppfatning at det bør legges vekt på færrest mulig tilknytningsmomenter.

²⁸ Se Gjems-Onstad (2008) s.976.

²⁹ Se Landa (2004) s.248.

³⁰ Se Gjems-Onstad (2008) s.976.

Landa mener at det ikke er forankring for en slik bred vurdering verken i ordlyd eller forarbeidene, og at ordlyden bør tolkes innskrenkende slik at "... vilkåret kun stiller krav om at skattyter må oppholde seg på andre staters territorium med en viss permanens".³¹ Det kan kanskje hevdes at Landas synspunkt også støttes av lovens formål. Som nevnt tidligere var hovedformålet med lovrevisjonen å oppstille mer presise kriterier for når bosted i Norge opphører, noe som lettere vil kunne oppnås ved å oppstille færrest mulig tilknytningsmomenter.

Et spørsmål som kan stilles er om det vil være av skattemessig betydning for vurderingen at en skattyters hensikt/handling forandres over tid. Vi forutsetter at Peder reiser ut med sikte på å bli ute "for godt". Men på grunn av uventede begivenheter som inntreffer (f.eks et dødsfall), returnerer han til Norge en kort tid senere. Siden Peder i et slikt tilfelle returnerer til riket, vil hans utenlandsopphold likevel kunne anses som "fast"?

I et tilfelle som dette, vil svaret kanskje bero på hensikten og lengden av oppholdet i Norge. Hvis Peder kun returnerer til Norge for å delta i bisettelsen, vil man trolig kunne konstatere, i tråd med forarbeidene,³² at oppholdet i riket er kortvarig og av en slik karakter at det ikke indikerer bostedstilknytning hit, og at utenlandsoppholdet derfor vil kunne anses som "fast". Men dersom Peders hensikt ikke lenger er å ta fast opphold i utlandet, taler dette for at Peders sterke personlige tilknytning til riket opprettholdes, og dermed også den alminnelige skatteplikten til Norge.

Et annet spørsmål er om vilkåret krever tilknytning til en bestemts stats territorium, andre staters territorium eller kun til områder som ikke er norsk territorium (dvs. andre staters territorium og internasjonalt farvann)? Vil f.eks en skattyter som flytter fra land til land eller en som kun oppholder seg på skip skattemessig anses å ha tatt "fast opphold" i utlandet?

³¹ Jfr. Landa (2004) s.248.

³² Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.2.

Landa³³ er av den oppfatning at både selve uttrykket ”utlandet” og den språklige sammenhengen uttrykket benyttes i, dvs. ”fast opphold i utlandet” taler mot å forstå ”utlandet” slik at det også omfatter internasjonalt farvann. Dermed mener han at det på bakgrunn av ordlyden må antas at vilkåret stiller krav om tilknytning til andre staters territorium. Dette må trolig kunne sies å være den riktige løsningen, ettersom det hadde vært ”for strengt” sett fra skattyters synspunkt, om ikke det skattemessige bostedet også skal kunne opphøre for dem som f.eks kun oppholder seg på skip.

3.5.2 Tillatt opphold i Norge

Grensen for tillatt opphold i riket ved utflytting var tidligere ulovfestet og måtte derfor fastsettes skjønnsmessig. Nå er grensen direkte lovregulert og bestemmer at skattyters opphold i riket ikke kan overstige 61 dager i løpet av et inntektsår i en eller flere perioder.³⁴ Hvorfor valget akkurat falt på 61 dager er ikke enkelt å si. Høringsnotatets forslag om lengden av det tillatte opphold i Norge i forbindelse med utflyttingen var 63 dager.³⁵ Før lovrevisjonen opererte man ikke med et konkret antall tillatte oppholdsdager for andre enn pensjonister som kunne oppholde seg i riket i inntil tre måneder i enhver tolv månedersperiode, men det tillatte oppholdet i Norge var uansett kortere enn tre måneder. Etter gjeldende rett likestilles pensjonister med alle andre slik at valget av 61 dager dermed akkurat ligger under en periode på ni uker.

Et spørsmål som kan stilles er om 61-dagers grensen er absolutt slik at skattyters subjektive formål med oppholdet er likegyldig, eller om grensen i visse tilfeller kan utvides. Eks:

³³ Landa (2004) s.247.

³⁴ Se sktl.§ 2-1(3).

³⁵ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.2.

Peder oppholder seg i Norge i 61 dager i løpet av sommerferien. I november samme inntektsåret dør en nær slektning. Vil Peder kunne komme hit til bisettelsen uten at grensen overskrides?

”Etter departementets syn bør grensen for hvor mye en person kan oppholde seg i riket mens vedkommende er i ferd med å emigrere, være lik for alle.”³⁶

Siden forarbeidene uttrykkelig sier at alle skal behandles likt, bør også dette legges til grunn. Hovedformålet med lovrevisjonen var å gjøre reglene mer presise og forutsigbare, noe som utvilsomt lettere vil oppnås om 61-dagers grensen gjøres absolutt.

Også etter ABC'en er det uten betydning hva vedkommendes subjektive formål med oppholdet er, slik at opphold grunnet jobb, ferie og sykdom likestilles fullstendig.³⁷

Det kan oppfattes som strengt sett fra skattyters ståsted at vedkommende f.eks ikke kan delta i en bisettelse i Norge, uten at det går på bekostning av skattyters opphør av bostedsskatt og utflytting. Samtidig kan man påstå at skattyteren selv er å klandre for å ha ”brukt opp kvoten” mht tillatte oppholdsdager i riket.

En parallell som riktignok ikke har rettskildemessig verdi men som kan trekkes opp, er mot sktl.§ 2-1(10)a. Etter denne bestemmelsen vil en person som er bosatt her men som har et arbeidsopphold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet, kunne kreve nedsettelse av samlet skatt. Etter FSFIN § 2-1-6 opptjener personen rett til å oppholde seg i riket under utenlandsoppholdet i inntil tre dager for hver hele måned vedkommende har hatt arbeidsopphold utenfor riket, hvis oppholdet i riket skyldes forhold som var upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt, som f.eks naturkatastrofer, alvorlig sykdom i nær familie osv.

³⁶ Jfr. Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.2.

³⁷ Lignings-ABC (2008/09) pkt.2.3.6.

Det finnes ingen forskrift for sktl.§ 2-1(3). Etter min mening er det enda et argument (svakt) for at 61-dagers grensen skal være absolutt. Hadde lovgiver ment at visse tilfeller burde forskjellsbehandles, er det ingenting i veien for å finne en tilnærmet lik løsning som for sktl.§ 2-1(10)a.

Ved beregningen av antall dager av det tillatte oppholdet i Norge skal formodentlig både hele og deler av kalenderdøgn medregnes. Det man i denne sammenheng bør merke seg, er at det er inntektsåret som skal utgjøre tidsperioden for beregning av antall tillatte oppholdsdager i Norge, ikke tolv månedersperioder som i 183-dagers regelen.³⁸ Videre skal alt opphold i utflyttingsåret medregnes.³⁹ Dermed vil også dager før utflyttingen regnes med, og hvis skattyter oppholder seg mer enn 61 dager i riket i utflyttingsåret, må man beregne dager i Norge i det etterfølgende år, og utflyttingen kan tidligst finne sted det påfølgende inntektsår.⁴⁰ På bakgrunn av dette vil det for en skattyter som ønsker å emigrere og unngå skatteplikt til Norge, være hensiktsmessig å gjøre dette så tidlig som mulig på året for ikke å bli fanget opp av 61-dagers regelen i utflyttingsåret. Eks:

Flytter Peder fra Norge i april 2009, vil uansett ikke opphør av bostedstilknytningen kunne skje før i 2010. Flytter derimot Peder 1. februar 2009, vil hans skattemessige bostedstilknytning til riket opphører samme året, forutsatt at øvrige vilkår som oppstilles i bestemmelsen også er oppfylt.

³⁸ Se Zimmer (2009) s.124, Lignings-ABC (2008/09) pkt.2.3.6.

³⁹ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.2.

⁴⁰ Se Lignings-ABC (2008/09) pkt.2.3.6.

3.5.3 Bolig i riket

Tredje hovedvilkåret for at en skattyters bostedsmessige tilknytning kan opphøre, er at verken skattyter eller dennes nærstående skal anses for å disponere bolig i riket, se sktl. § 2-1(3)a. Hensynet bak kravet, er at det å disponere en bolig i Norge representerer en for sterk subjektiv tilknytning til landet til at skattyter kan utflytte skattemessig, selv om de andre vilkårene er oppfylt.

Begrepet ”nærstående” er definert i fjerde ledd, begrepet ”å disponere bolig” er definert i femte ledd og begrepet ”bolig” er definert i sjette ledd.⁴¹

3.5.3.1 Nærmere om ”bolig”

Definisjonen av begrepet ”bolig” finnes i sktl. § 2-1(6). Bestemmelsens bokstav a og b fastsetter hva som nærmere menes med begrepet ”bolig”, og det er tilstrekkelig at kun én av disse to alternativene er tilstede for at en boenhet anses som en bolig i skattemessig forstand.

Med bolig menes for det første ”boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten i henhold til reguleringsplan eller kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler ikke kan benyttes som fast bolig”.⁴²

Ved å oppstille et så nøyaktig begrep som dette, vil man i stor grad stenge døren for skjønnsmessige vurderinger, samtidig som hensynet til forutberegnelighet og likebehandling blir ivaretatt, som jo var hovedformålet med lovrevisjonen.

⁴¹ Se sktl. § 2-1.

⁴² Jfr. sktl. § 2-1(6)a.

Skatteloven anvender et vidt boligbegrep, og definisjonen etter bokstav a vil omfatte alle boenheter som kan brukes til boligformål hele året. I denne sammenheng er det meget viktig å trekke opp en grense i forhold til fritidsboliger, som skattyteren kan eie uten at det skal ha betydning for utflyttingsspørsmålet. Denne grensen knyttes til kravet om boligen har ”innlagt helårs vann og avløp”, med forbehold om at den ikke kan benyttes som fast bolig iht. offentligrettslige regler etter bokstav a.⁴³ Dersom fritidseiendommen (uten innlagt vann og avløp) i virkeligheten brukes som en helårsbolig, skal den etter bokstav b også anses som ”bolig” i skattemessig forstand. Ifølge forarbeidene må vurderingen av om omfanget av bruken tilsier at boenheten reelt er benyttet som fast bolig avgjøres konkret.⁴⁴

Etter departementets⁴⁵ syn skal det avgrenses mot boenheter som er ment til kortvarig disposisjon som f.eks hotellrom, med mindre bruken av dem fremstår som bruk av fast bolig.

Videre avgrenses det mot visse typer mobile boenheter. Forarbeidene presiserer at boenheter som funksjonelt sett kan likestilles med boenheter egnet til helårsbruk, f.eks en husbåt, skal også anses som bolig i skattemessig forstand. Det avgjørende for om slike mobile enheter kan anses som bolig, er hvorvidt de, i tillegg til å ha innlagt vann og avløp, etter alminnelig oppfatning er egnet til å tjene som fast bolig. Ettersom campingvogner og anleggsbrakker etter alminnelig oppfatning ikke er egnet til å tjene som fast bolig, faller de, etter departementets syn, i utgangspunktet utenfor boligdefinisjonen.⁴⁶

Heller ikke andre boenheter, selv med innlagt vann og avløp, skal anses som boliger i skattemessig forstand, dersom de ikke på utflytningstidspunktet tilfredsstiller de kravene som stilles for en helårsbolig etter offentligrettslige planer og krav, se sktl.§ 2-1(6)a.

⁴³ Se Zimmer (2009) s.124.

⁴⁴ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.3.

⁴⁵ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.3.

⁴⁶ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.3.

En boenhets status i forhold til offentligrettslige planer og reguleringer kan endre seg i perioden etter at en person har tatt fast opphold i utlandet, f.eks en omregulering fra hytte- til boligfelt. En slik omregulering vil kunne ha betydning for spørsmål om en skattyter anses å disponere en bolig i riket. Dette vil særlig kunne komme på spissen for skattytere som har bodd i Norge i mer enn ti år og den ”treårsregelen” som gjelder kun for dem.⁴⁷ Den situasjonen som has for øye her er de tilfellene hvor det skjer en omregulering i en periode etter at en skattyter flytter ut, men før opphør av bosted i Norge faktisk inntreffer. Etter departementets syn i forarbeidene, er det ikke ønskelig at slike omreguleringer skal slå ut i negativ retning for skattyter, når hans tilknytning til riket ellers er brutt. Dermed er det fastslått at det avgjørende tidspunktet er utflytningstidspunktet, og at etterfølgende omreguleringer vil være uten betydning.⁴⁸ Slik ivaretas også hensynet til skattyters forutberegnelighet.

Forarbeidene omtaler ikke nærmere hva som menes med ”utflyttingstidspunktet”, og et spørsmål er hvilket tidspunkt i utflyttingsperioden det i virkeligheten siktes til.

Poenget med reservasjonen må antas å være at skattyter skal kunne legge til grunn den planreguleringen som foreligger når spørsmålet om utflytting er tilstrekkelig aktualisert. Et alternativ ville være å legge til grunn tidspunktet da skattyter har til hensikt å ta fast opphold i utlandet. Ved en slik tilnærming ville vilkåret bli skjønnsmessig, og forutsetningen er at skattyters hensikt i så fall måtte fastsettes ut ifra ytre objektive omstendigheter. Et annet alternativ ville være å legge til grunn tidspunktet da skattyter påbegynner det utenlandsoppholdet som medfører at han oppfyller oppholdskravet, men med forbehold om at skattyter faktisk emigrerer ved utløpet av den periode som utgjør

⁴⁷ Se pkt.3.6.2.

⁴⁸ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.3.

reiseåret. Landas⁴⁹ oppfatning er at det er den sistnevnte fortolkningen som er retts teknisk enkel, i tråd med formålet og bør kunne legges til grunn.

3.5.3.2 Faktisk bruk som bolig

Etter sktl. § 2-1(6)b anses som bolig, ikke bare boenheter som faller inn under bokstav a, men enhver boenhet som faktisk benyttes som bolig. Denne bestemmelsen kan få betydning i to typetilfeller. Det første typetilfellet er for boenheter som faktisk brukes som fast bolig, men som ikke har innlagt helårs vann og avløp. Det andre er for boenheter med innlagt vann og avløp som faktisk benyttes som fast bolig, men som i henhold til reguleringsplan eller andre offentligrettslige planer ikke kan brukes slik.

3.5.3.3 Boenhet anskaffet fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet

Etter sktl. § 2-1(6) annet avsnitt skal ”boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyteren eller dennes nærstående”, ikke anses som bolig.

Bestemmelsen innebærer at boenheter som er anskaffet som f.eks investeringsobjekter, under visse forutsetninger skattemessig ikke skal anses som boliger. Hensynet bak regelen er å unngå at boenhet som har karakter av å være kapitalplassering eller utleieobjekt skal anses som bolig for eieren. At skattyteren disponerer et rent investeringsobjekt taler ikke for en slik tilknytning til riket, at vedkommendes skattemessige bosted ikke skal kunne opphøre. Eks:

⁴⁹ Landa (2004) s.250.

Peder kjøper en toromsleilighet i Oslo 1. desember 2008 for bruk som egen bolig under ferieopphold i Norge. Deretter flytter Peder ut fra Norge 1. januar 2009. Skattemessig vil Peder anses å ”disponere bolig” i riket etter utflyttingen, slik at hans skattemessige bosted ikke vil kunne opphøre.

Forutsettes derimot at Peder kjøper toromsleiligheten 1. desember 2009 som et investeringsobjekt, ikke flytter fra riket før 1. januar 2015 og at toromsleiligheten leies ut i løpet av de fem årene, vil Peder skattemessig ikke anses å disponere bolig i Norge etter utflyttingen og hans skattemessige bostedstilknytning til Norge vil kunne opphøre.

Forarbeidene antyder at det må foretas en individuell vurdering av hvorvidt boenheten reelt sett har vært brukt som en fritidseiendom i løpet av de fem årene, eller om den har vært brukt som en fast helårsbolig.⁵⁰ Imidlertid avklarer ikke forarbeidene problemstillingen, slik at spørsmålet gjenstår; hvor omfattende bruk av boenheten tillates før den går over fra å være en fritids- til en fast bolig?

Problemstillingen tas opp av Landa,⁵¹ og han sier følgende om grensedragningen: ”Etter mitt syn bør det gå et skille ved det som ble ansett som alminnelig ferie etter tidligere praksis om emigrasjon, dvs. ca. åtte ukers sammenhengende bruk. Boenheten bør derfor anses som bolig dersom den benyttes slik mer enn åtte uker sammenhengende.”

Det må imidlertid merkes at han har ingen forankring i rettskilder for å foreta denne sammenligningen, slik at grensen på åtte uker på ingen måte kan sies å være absolutt. Det virker ikke uten videre overbevisende at en boenhet som benyttes i mer enn åtte sammenhengende uker i året, automatisk skal anses som bolig. Ifølge forarbeidene bør hvert tilfelle behandles separat, men siden like tilfeller i utgangspunktet skal behandles likt, vil man måtte oppstille noen felles normer for vurderingen. Dette kan kanskje være

⁵⁰ Se Ot.prp. nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.3.

⁵¹ Se Landa (2004) s.251.

tankegangen bak Landas resonnement om grensedragningen. Personlig er jeg av den oppfatning at den tillate bruken burde være lenger enn åtte uker. Skattyter identifiseres med sine nærstående, slik at også deres bruk vil være relevant. Det er neppe uvanlig å bruke fritidseiendommen og ha mer ferie enn åtte uker i året. Derfor mener jeg at en bruk på f.eks inntil tolv uker burde kunne aksepteres.

3.5.3.4 Nærmere om "å disponere bolig"

Begrepet "å disponere bolig" defineres i sktl.§ 2-1(5) som det å "direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig." Definisjonen er meget vid, og vil kunne sies å omfatte alle rettslige grunnlag for rett til å bruke en bolig.⁵²

Begrepet "direkte eie" omfatter både det å eie en bolig alene og det å eie den sammen med andre (sameie). I det sistnevnte tilfellet anses skattyteren skattemessig å disponere boligen, dersom vedkommende etter eierskapet har borettslag til boligen. Hvis man er eier, er det etter departementets syn⁵³ uten betydning om boligen faktisk disponeres av skattyteren, og heller ikke om den er utleid. "Indirekte eie", typisk gjennom et aksjeselskap eller andre juridiske personer (typisk borettslag), vil også omfattes av begrepet dersom aksjeposten gir aksjonæren kontroll eller disposisjon over enheten.⁵⁴ Eks:

Peder eier én av hundre andeler i et borettslag. Dersom han eller noen av hans nærstående har eksklusiv borettslag til én av leilighetene, er hans andel i borettslaget tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret, og han vil dermed skattemessig anses å disponere bolig i riket.

⁵² Se Zimmer (2009) s.124.

⁵³ Se Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.4.

⁵⁴ Se Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.4.

Definisjonen omfatter også "leie". Velger en skattyter å beholde leieretten til en bolig i riket, kan det trolig tolkes som en indikasjon på at vedkommende ikke ønsker å bryte sin subjektive tilknytning til riket. Dermed bør også skattyters skattemessige tilknytning til Norge opprettholdes. Et spørsmål er om "leie" favner en situasjon hvor man leier en boenhet men hvor denne fremleies videre. En slik situasjon tilsier muligens en fjernere tilknytning til riket, enn hvor skattyter leier ut en bolig han selv eier. Dette vil trolig særlig gjelde hvor leieretten er kort og fremleien likeså.

Ifølge FIN skal man ut ifra en privatrettslig forståelse av begrepet "leie" anse en person som "(...) innehaver av en leierett så lenge vedkommende har i behold den juridiske rådigheten over leieretten. At leietaker fremleier boligen medfører derfor at vedkommende i utgangspunktet fortsatt skal anses å leie boligen."⁵⁵

ABC'en viser til denne uttalelsen fra FIN og deler synet om at fremleie også bør fanges opp av bestemmelsen.⁵⁶ På bakgrunn av dette kan det tale for at definisjonen "å leie" også bør omfatte en fremleiesituasjon.

Videre anses man etter bestemmelsen skattemessig "å disponere" en bolig dersom man "(...) på annet grunnlag" har boret til boligen.

Et eksempel på "annet grunnlag" kan være faktisk disposisjon i form av en stilltiende rett (f. eks fått eller gratis bruk) til å benytte boenheten som bolig. Departementet mener at slike tilfeller kun skal tillegges vekt dersom skattyter eller dennes nærstående har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller en leietaker har.⁵⁷

⁵⁵ Jfr. Utv.2004/807(FIN)

⁵⁶ Se Lignings-ABC (2008/2009) pkt.2.3.8.

⁵⁷ Skattelovkommentaren (2003/04) s.53.

En situasjon som trekkes opp av departementet, er hvor skattyters tidligere bolig i riket overdras til voksne barn, med det forbehold om at skattyteren selv ved opphold i Norge kan benytte boenheten på lik linje med en eier eller en leietaker.⁵⁸ Ifølge forarbeidene vil en slik situasjon kunne tas i betraktning, men nøyaktig hvor omfattende den faktiske bruken må være før skattyter skattemessig anses ”å disponere” boligen, er ikke omtalt.

Situasjonen som trekkes opp av departementet er vel klar nok. Hvordan blir imidlertid rettsstillingen hvor skattyter stort sett bare regner med å kunne bo hos barnet i Norge (så lenge de er venner)? Eller, vil en skattyter anses ”å disponere” boligen dersom vedkommende har en ”varm seng” hos en elsker i Norge?

Slike tvilstilfeller tas ikke opp i forarbeidene. Lovteksten taler for at en ren faktisk adgang ikke er tilstrekkelig, men at det må foreligge en rettighet. Som nevnt sier departementet at det kun skal tillegges vekt dersom adgangen til å bruke boenheten tilsvarer den en eier eller en leietaker har. Naturlig tolkning av dette tilsier også at det skal mer til enn tilgang/anledning til å benytte boenheten. At man regner med å kunne bo et sted tilsier ikke at man har rett til det. Landa⁵⁹ mener også at det ikke vil være tilstrekkelig at skattyter kun har anledning (som ikke er basert på en rett) til å benytte boenheten.

På bakgrunn av dette kan man trolig påstå at bestemmelsen bør tolkes dit hen at det skal mer til enn en alminnelig anledning til å bruke boenheten, før skattyter anses ”å disponere” boligen etter sktl.§ 2-1(5). Det kan kanskje virke som om det bør legges større vekt på ordet ”rett” i lovteksten enn ordet ”disponere”.

Ut ifra ordlyden av den nåværende definisjonen vil skattytere som emigrerer fra riket, men som har mindreårige barn boende i Norge, i utgangspunktet anses å disponere eiendom her så lenge barnet er mindreårig. Det ville være meget urimelig om ikke fraskilte foreldre med

⁵⁸ Se Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.4.

⁵⁹ Se Landa (2004)s.252.

mindreårige barn hadde hatt mulighet til å skattemessig emigrere fra riket. I forbindelse med dette uttalte FIN i Utv.2004/530 at mindreårige barn som bor med omsorgspersonen, ikke selv skal anses å disponere eiendommen i skatterettslig forstand. Naturlig forlengelse av dette innebærer at mindreårige barn først disponerer bolig når barnet formelt har ervervet eiendoms- eller bruksrett til eiendommen.⁶⁰

3.5.3.5 Nærmere om "nærstående"

Hvor det foreligger sterk presumsjon for et nært interessefelleskap mellom en skattyter og hans "nærstående", bør det også skje en identifikasjon mellom partene.

Begrepet "nærstående" er nærmere definert som en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn, se sktl.§ 2-1(4).

Hovedhensynet bak identifikasjonsreglene er å forhindre omgåelse av andre regler. I dette tilfellet er meningen å forhindre omgåelse av regelen om at bolig i riket ikke kan disponeres dersom skattyters bosted i riket skal opphøre ved fast opphold i utlandet.⁶¹

Hvem som regnes som en persons ektefelle er enkelt å fastsette, og byr dermed ikke på problemer. Det skal ifølge ABC'en skje en identifikasjon mellom partene såfremt de ikke er separert.⁶²

Det er ikke nærmere presisert hva som ligger i begrepet "samboer", og forarbeidene gir heller ingen avgrensning av begrepet.⁶³ I skatterettslig forstand er samboere vanligvis

⁶⁰ Se Landa (2004)s.252.

⁶¹ Se Widerberg, SR 2008/369 s.373.

⁶² Se Lignings-ABC (2008/2009) pkt.2.3.7.

⁶³ Se Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.5.

ansett som enslige.⁶⁴ Hvorvidt det foreligger fare for omgåelse av skattereglene ved hjelp av samboer, vil avhenge av samboerskapets nærmere innhold og karakter.

I dag er det meget vanlig å bo i ulike former for bofellesskap, slik at en bokstavelig tolkning av begrepet "samboer" vil omfatte et stort omfang av tilfeller. At noen deler bolig kan bero på økonomiske, vennskapelige, seksuelle og/eller andre praktiske forhold. Etter bestemmelsen skal skattyter identifiseres med sin samboer, men den vanskelige oppgaven er å fastlegge hvem som nærmere omfattes av begrepet "samboer".

Et tolkningsalternativ som kanskje kan legges til grunn, er å anvende arveavgiftslovens § 47A. Samboerdefinisjonen etter denne bestemmelsen konsumerer og rekker noe videre enn den i folketrygdlovens § 1-5 tredje ledd med krav til felles barn, eller at man tidligere har vært gift. Som samboere regnes også "(...)to ugifte personer som bor sammen...i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold", jfr. arveavgiftslovens § 47A.

Etter ABC'en skal man med "nærstående" skal ta med alle personer "man bor i ekteskapslignende forhold sammen med".⁶⁵ Man vil derimot ikke anses som samboer hvor den ene parten bor i riket og den andre tar fast opphold i utlandet.

Widerberg mener at bestemmelsens rekkevidde antagelig er "(...) begrenset av hvilke samboerformer som etter en alminnelig oppfatning regnes som samboere, slik at personer som ikke lever i noe ekteskapslignende forhold ikke omfattes."⁶⁶

Hvordan begrepet "ekteskapslignende forhold" nærmere skal forstås og hvilke typer samboerskap dette burde omfatte, er heller ikke uten videre enkelt å fastlegge. Ønsket om å forhindre omgåelser må veies mot andre hensyn, som hensyn til forutsigbarhet og

⁶⁴ Se Widerberg, SR 2009/96 s.96.

⁶⁵ Se Lignings-ABC (2008/2009) pkt.2.3.7.

⁶⁶ Jfr. Widerberg, SR 2009/96 s.101-102.

likebehandling. Meningen med bestemmelsen er at personer med interessefelleskap skal fanges opp.

Etter naturlig forståelse av ordlyden omfattes seriøse parforhold hvor partene har felles husholdning av andre enn praktiske og/eller økonomiske grunner. I forarbeidene til arveavgiftslovens § 47A er det gitt uttrykk for at et forhold er å anse som ”ekteskaps- eller partnerskapslignende”, når to personer som kunne giftet seg eller inngått partnerskap bor sammen.⁶⁷ Ved å oppstille som vilkår at det ikke må foreligge ekteskaphindringer for å anse et forhold som ”ekteskaps- eller partnerskapslignende”, vil man samtidig avgrense mot andre typer samboerforhold. Kollektivbeboere, søsken og nære slektninger som bor sammen vil dermed ikke anses som skattyters ”nærstående” etter sktl. § 2-1(4).⁶⁸

Et spørsmål er om det vil spille noen rolle hvilket kjønn det dreier seg om.

Etter gjeldende rett er ekteskap mellom to parter av likt kjønn legalisert og likestilt med ekteskap mellom parter av ulikt kjønn.⁶⁹ Dermed vil det også være naturlig å legge det samme til grunn for samboere. Dessuten er uttrykket ”partnerskapslignende forhold” i arveavgiftlovens § 47A likestilt med ”ekteskapslignende forhold”. I forarbeidene til sktl. presiserte FIN at som ektefelle regnes en registrert partner, slik at meningen med uttrykket ”partnerskapslignende forhold” må være å likestille kjønn også når det gjelder samboere.⁷⁰

⁶⁷ Se Ot.prp. nr.26 (2005-06) pkt.4.4.2.

⁶⁸ Se Ot.prp. nr.26 (2005-06) pkt.4.4.2, Widerberg, SR 2009/96 s.102.

⁶⁹ Se el. § 1.

⁷⁰ Se Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.6.2.5.

3.6 Tidspunkt for opphør av bosted

Etter gjeldende rett oppstilles det to bestemmelser om tidspunktet for opphør av skattemessig bosted. Tidspunktene knytter seg til varigheten av skattyters opphold i riket før utflytningstidspunktet. Det skilles mellom personer som har bodd i Norge i minst ti år, eller mindre enn ti år.

Etter Finansdepartementets syn er det svært viktig at det i tiden etter at en skattyter flytter fra riket er mulig å kontrollere om vedkommende faktisk emigrerer fra Norge. Dette gjelder særlig skattytere som har bodd i Norge i lang tid, siden deres subjektive tilknytning til riket naturligvis vil være sterkere enn for personer som har oppholdt seg i landet over en kortere tidsperiode. Innflytningsreglene medfører at personer som ikke tidligere har bodd i riket kan etablere skattemessig bosted her uten nødvendigvis å ha særlig tilknytning til Norge. Lovgiver har tatt hensyn til dette ved utformingen av utflytningsreglene. For skattytere som har oppholdt seg mindre enn ti år i Norge vil tidspunktet for opphør av bosted komme raskere enn for skattytere med minst ti års opphold.⁷¹

3.6.1 Personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år

Tidspunktet for opphør av bosted i riket for skattytere som har bodd her i mindre enn ti år, er det tidspunktet alle tre vilkår som stilles etter sktl. §2-1(3)a, er oppfylt. Vilkåret om tillatt opphold i riket må ses i sammenheng med betingelsene om kravet om å oppgi disposisjonsretten til boligen og kravet om å ta fast opphold i utlandet. I hvilken rekkefølge og i hvilket inntektsår vilkårene blir oppfylt, vil kunne ha betydning. Hvis kravet til opphold i Norge blir det avgjørende, anses skattyter utflyttet fra 1. januar i det året kravet

⁷¹ Se sktl. § 2-1(3)

til opphold oppfylles. Hvis vilkåret om fast opphold i utlandet eller ikke-disponering av bolig blir avgjørende, opphører bostedet fra det tidspunkt vilkåret oppfylles.⁷² Eks:

I januar 2009 oppgir Peder både boligen sin i Norge og tar fast opphold i Spania. Han tilbringer sommerferien i riket, men pga en syk venn forlenges ferien til å vare tre måneder. Han vil da ha overskredet 61-dagers grensen, og vil følgelig ikke kunne oppfylle alle tre vilkårene som oppstilles i 2009.

Hvis Peders sommerferie i riket i 2010 kun er på to måneder, vil han, forutsatt at de andre to vilkårene fremdeles er oppfylt, anses å være utflyttet fra og med 1. januar 2010.

Eksempelet forandres og vi forutsetter at eventyrlystne Peder i februar 2009 drar på jordomseiling. Hensikten med turen er å oppleve verden, men planen er å returnere til riket det påfølgende året. Både lengden av turen og hensikten tilsier at kravet om å ta fast opphold i utlandet ikke kan oppfylles dette året. Selv om han oppgir sin norske bolig før avreise og heller ikke oppholder seg mer enn 61 dager i riket i 2009, vil han allikevel ikke i 2009 kunne anses skattemessig utflyttet siden vilkåret om å ta fast opphold i utlandet ikke er oppfylt.

Forutsettes det derimot at Peder under jordomseilingen forelsker seg i Spania, og i april 2010 bestemmer seg for å bli værende der vil hans skatteplikt falle bort fra og med april 2010, forutsatt at han ikke disponerer bolig i Norge og heller ikke oppholder seg i riket i mer enn 61 dager i 2010.

Eksempelet forandres ytterligere og det forutsettes at Peder i 2009 reiser til Spania uten noe ønske om å returnere til riket og leier ut boligen han eier i Norge. Selv om han ikke oppholder seg i Norge i mer enn 61 dager i 2009, vil han likevel skattemessig anses å disponere bolig i Norge, slik at Peders bostedstilknytning til riket ikke vil kunne opphøre. Peders skatteplikt til riket faller bort fra og med den datoen han ikke lenger anses å

⁷² Se Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.2.2, Lignings-ABC 2008/09 pkt.2.4.1.

disponere bolig i Norge.⁷³ Dette kan leses direkte av ordlyden som uttrykkelig sier at bostedet uansett ikke vil opphøre "(...)før det tidspunkt personen eller dennes nærstående ikke lenger disponerer bolig i riket", jfr. sktl.§ 2-1(3)a, annet punktum.

Det kan tenkes at vilkårene for bosted i riket ved innflytting og for opphør av bosted ved utflytting oppfylles samtidig. Eks:

Det forutsettes at Peder oppholder seg i riket 150 dager fra august 2009 og 40 dager første halvåret i 2010, men deretter tar fast opphold i Spania og ikke disponerer bolig i riket. I en slik situasjon vil 183-dagers vilkåret i sktl.§ 2-1(2) være oppfylt, samtidig som vilkårene for utflytting etter tredje ledd også vil være det. Her må det trolig legges til grunn at Peder etter 33 dagers opphold i 2010 (dvs. 183 dager totalt) anses bosatt i Norge fra 1. januar 2010, men at han så anses utflyttet etter 40 dager i 2010.⁷⁴

3.6.2 Personer som har bodd i Norge i minst ti år

Reglene for utflytting er som nevnt strengere for personer som har hatt skattemessig bosted i Norge i mer enn ti år før utflyttingstidspunktet. Etter sktl.§ 2-1(3)b opphører bosted i riket for slike personer først "etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet". Vilkårene som må oppfylles for utflytting er de samme som for personer som har bodd i riket i mindre enn ti år, men forskjellen er altså at skatteplikten varer lenger for dem som har bodd i Norge i minst ti år.

⁷³ Se Lignings-ABC (2008/2009) pkt.2.4.1.

⁷⁴ Se Zimmer (2009) s.125.

Hovedformålet med bestemmelsen er at ligningsmyndighetene skal ha en viss kontroll med om vilkårene for utflytting er oppfylt. Dette oppnås gjennom denne bestemmelsen, og ved at selvangivelsesplikten består i disse fire inntektsårene, inkludert utflyttingsåret.⁷⁵

Skattytere med minst ti års botid i Norge anses tidligst skattemessig utflyttet fra riket etter det tredje inntektsåret etter det inntektsåret skattyter tok fast opphold i utlandet. I tillegg kreves det i løpet av hele perioden at opphold i riket ikke overstiger 61 dager per inntektsår, og at verken skattyteren eller hans nærstående disponerer bolig i Norge. Dersom 61-dagers grensen overskrides i karanteneperioden, begynner en ny periode å løpe.⁷⁶

Den tiden skattyter har vært skattemessig bosatt i riket skal regnes fra dato til dato. Det stilles ikke krav om at vedkommende må ha vært sammenhengende bosatt i Norge i ti år. For en person som ikke har vært sammenhengende bosatt, skal det telles hvor mange hele måneder vedkommende har vært bosatt i riket.⁷⁷

Jeg vil i det følgende, ved et eksempel, forsøke å belyse nærmere den særlige utflytningsregelen som oppstilles etter sktl.§ 2-1(3)b.

Vi forutsetter at Peder som har bodd mer enn ti år i Norge flytter til Spania, og at utenlandsoppholdet anses fast april 2008. Det må for det første gå hele tre inntektsår (2009, 2010 og 2011) før Peders bostedsskatteplikt for inntekt til Norge tidligst kan anses bortfalt fra 2012. For det andre må Peder i løpet av denne perioden ikke oppholde seg i Norge mer enn 61 dager per inntektsår og godtgjøre at verken han eller noen av hans nærstående disponerer bolig i riket. Oppholder Peder seg her f.eks i 63 dager i 2011, vil en ny periode begynne å løpe. Peders bostedsskatteplikt vil da tidligst kunne bortfalle i 2015, forutsatt at verken han eller noen av hans nærstående disponerer bolig i riket, og at 61-dagers grensen

⁷⁵ Se Zimmer (2009) s.125.

⁷⁶ Se Lignings-ABC (2008/2009) pkt.2.3.2, Zimmer (2009) s.125, Gjems-Onstad (2008) s.977.

⁷⁷ Jfr. Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.3.3, Lignings-ABC (2008/2009) pkt.2.3.4.

ikke overskrides i noe år i perioden 2012-2014. Ettersom Peder anses som skattemessig bosatt i Norge i utflyttingsåret og de tre etterfølgende årene, vil han på lik linje med andre nordmenn ha selvangivelsesplikt til norske skattemyndigheter. Det er først når Peder oppfyller utflytningskravene at hans alminnelige skatteplikt til Norge bortfaller og han anses skattemessig utflyttet fra riket.

Bestemmelsens bokstav b vil f.eks. anvendes for utflyttede personer som tidligere har bodd i riket i ti år, men som senere anses tilbakeflyttet etter oppholdsreglene i sktl. § 2-1(2). Bokstav a vil kunne tenkes å være aktuell for skattytere som tar arbeid i Norge i voksen alder. Eks:

Vi forutsetter at femåringen Peder bosetter seg i riket sammen med familien sin, og blir boende til han fyller seksten år. Påfølgende året flytter Peder ut, uten noe ønske om å returnere til Norge. Når pensjonistalderen nærmer seg, ombestemmer Peder seg og flytter tilbake til riket som 60-åring. Oppholder han seg da 183 dager i riket det året han flytter tilbake, vil han anses tilbakeflyttet etter oppholdsreglene i sktl. § 2-1(2). Som 62-åring bestemmer Peder seg nok en gang for å flytte til utlandet. Han vil da, siden han tidligere har vært bosatt her i ti år fanges opp av regelen, og bestemmelsens alternativ b vil anvendes for utflyttingsvurderingen. Forutsettes det derimot at Peders fetter Hans, som aldri har vært i riket, i forbindelse med jobben flytter til Norge og blir værende her i fem år før han flytter tilbake til hjemlandet, vil typisk bestemmelses alternativ a anvendes for utflyttingsvurderingen.

3.7 Vurdering

Det er klart enklere å forholde seg til utflytningsreglene etter lovrevisjonen enn tidligere, både for ligningsmyndighetene og for skattytere selv, siden utflytningsreglene etter gjeldende rett er direkte lovregulert. Reglene vil også være enklere å praktisere da det legges opp til en vurdering av færre tilknytningspunkter enn før lovrevisjonen. Ettersom selvangivelsesplikten består en viss tid etter utflytningstidspunktet for skattytere som har bodd i riket i minst ti år, vil ligningsmyndighetene ha en reell mulighet for å sjekke om vilkårene for utflytting virkelig oppfylles.

Ved første øyekast kan det virke urimelig strengt sett fra skattyters ståsted, ettersom de fleste som ønsker å flytte ut av landet som oftest også ønsker å foreta et endelig oppgjør med norske skattemyndigheter allerede på utflytningstidspunktet. Dette ble også påpekt av flere av høringsinstansene.⁷⁸ Et av momentene som ble nevnt var at det virket unødvendig byråkratisk at en person som har brutt med Norge skal måtte levere selvangivelse i tre år etter utflytting. Et annet var at rutinene ved ligning i Norge ikke ville være gjennomførbare for personer som flytter til fjerntliggende områder, og at resultatet kan bli en rekke skjønnslikninger med tilhørende skattekrav som aldri vil kunne inndrives.⁷⁹

Også etter andre europeiske lands regler er det ikke uvanlig at lovgivningen for å motvirke omgåelser, går langt i å anse en person som skattemessig bosatt en viss periode etter at vedkommende har tatt fast opphold i utlandet. Finland har samme type regler som i Norge (ett unntak er at etter finsk rett så medfører ikke kapitalinntekter fra Finland vesentlig tilknytning). Etter svensk rett derimot, vedvarer skatteplikten inntil fem år etter utflyttingen, dersom skattyter har opphold seg i Sverige i minst ti år. Etter tysk rett er det,

⁷⁸ Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.3.2.

⁷⁹ Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.3.2.

under visse forutsetninger, slik at en tysk statsborger kan bli underlagt en særlig utvidet skatteplikt for utlendinger de ti første årene etter utflytting.⁸⁰

Man kan kanskje påstå at ved å oppstille mer objektive og konkrete regler både for innflytting og utflytting, har lovgiver til en viss grad oppnådd det som var et av hovedformålene med lovrevisjonen, nemlig å minske muligheten for skjønnsmessige vurderinger i størst mulig grad. Samtidig kan det stilles spørsmål til betydningen av dette, siden skatteavtalens regler er skjønnsmessige, og uansett vil være det avgjørende moment dersom skattyter flytter til/fra et land Norge har en skatteavtale med. Selvangivelsesplikten vil uansett bestå, selv hvor det foreligger en skatteavtale.

Man kan også stille seg kritisk til hvor effektive reglene om innflytting virkelig er i det praktiske liv, hvis de skulle ønskes omgått (eller jukset med). Vi lever i et samfunn hvor grensene stadig krysses uten noen form for registreringer. På denne måten vil det være svært vanskelig, om ikke umulig, for myndighetene å kontrollere hvor mange dager den enkelte skattyter oppholder seg i Norge. Selv om kriteriene som FIN oppstiller er meget presise, har ligningsmyndighetene i praksis dårlige muligheter til å overprøve skattyterens opplysninger. Dersom man benytter utenlandske kredittkort der kortutsteder ikke har plikt til å gi norske skattemyndigheter opplysninger, vil skattemyndighetene ved en bevisvist miste den eneste kilden til å bevise hvor skattyter har benyttet kredittkortet, hvor og når det er brukt osv...⁸¹

⁸⁰ Se Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.4.

⁸¹ Se Gjems-Onstad (2008) s.975.

4 Bostedsbegrepet i Skatteavtalene

Den generelle betydningen av skatteavtalens bostedsbestemmelse er beskrevet ovenfor i pkt.2.2. Dersom en person flytter til et land, vil vedkommende som oftest etter kort tid anses som skattemessig bosatt etter landets interne regler. Slik vil også en utflyttet person, selv om vedkommende oppholder seg i utlandet, i en viss tid beholde sitt skattemessige bosted i det landet vedkommende flytter fra. Bestemmelser av denne type i to lands internrett vil ofte overlappe i de år en skattyter er i en inn- og utflytningssituasjon. Dermed vil vedkommende kunne få dobbelt skattemessig bosted etter de internrettslige bestemmelsene.⁸² Skatteavtalene inneholder regler som avklarer hvor en skattyter skal anses bosatt.

Skatteavtalene bygger på prinsippet om at den ene eller den andre staten er bostedsstat eller kildestat.⁸³ Det oppstilles et eget bostedsbegrep i skatteavtalene som innebærer at det bare er en av statene som i skatteavtalemessig sammenheng kan være bostedsstat. Det å avgjøre hvilken stat som skal tilkjennes bostedet, er en del av anvendelsen av skatteavtalen for å unngå dobbeltbeskatning.

Reglene om bostedsbegrepet finnes som nevnt i Mønsteravtalens Art. 4.

Hovedregelen i Art. 4(1,1.punktum) fastslår at en person skal anses bosatt i den stat hvor vedkommende er skattepliktig som bosatt etter de interne reglene. Er det bare en av statenes interne rett som medfører at skattyteren anses bosatt, er spørsmålet om bosted etter skatteavtalen avgjort. Er ikke skattyteren bosatt i noen av statene etter intern rett, gjelder ikke skatteavtalen for vedkommende. Der det er på det rene at skattyteren anses som skattemessig bosatt etter internretten i begge statene, må man videre til Art. 4(2) som oppstiller kriterier som skal avgjøre i hvilken stat, og ”bare i den stat”, hvor skattyter skal anses bosatt. I følgende fremstilling behandles Mønsteravtalens Art. 4.

⁸² Ot.prp nr.42 (2002-2003) pkt.2.6.4.

⁸³ Se pkt.2.2.

4.1 Mønsteravtalens Art. 4(1)

Mønsteravtalens Art. 4(1) sier at en person er skattemessig bosatt i en stat hvis han ”i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bosted, sete for foretagendets ledelse, eller ethvert annet lignende kriterium” ”is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature”. Definisjonen henviser, som nevnt tidligere, til det bostedsbegrepet som gjelder i henhold til de kontraherende staters interne regler.

De tilknytningskriteriene som oppstilles for å kunne avgjøre en skattyters bosted etter skatteavtalene er ”domisil”, ”bopel” eller ”ethvert annet lignende kriterium”.

Når det gjelder fysiske personer søker definisjonen å dekke de forskjellige former for personlig tilknytning til en stat, som i de nasjonale skattelover danner grunnlag for alminnelig skatteplikt, jfr. OECDkomm. Art.4-8. som sier: ”As far as individuals are concerned, the definition aims at covering the various forms of personal attachment to a State which, in the domestic taxation laws, forms the basis of a comprehensive taxation (full liability to tax).”

Etter Art. 4(1) 2.punktum fremheves det at begrenset skatteplikt til en stat ikke omfattes: ”This term however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.”

Setningen legger dermed opp til et skille mellom alminnelig og begrenset skatteplikt.

En slik regel vil etter ordlyden kunne slå uheldig ut i visse sammenhenger.

Det finnes stater, eksempelvis Frankrike og stater i Latin-Amerika som har utformet sine skatteregler etter det såkalte territorialprinsippet. Prinsippet innebærer at man kun skattlegger inntekt som har sin kilde i staten.⁸⁴ Etter OECDs kommentarer er det viktig at Art. 4(1) 2.punktum tolkes restriktivt. Det er verken ønskelig eller hensiktsmessig at land

⁸⁴ Se Zimmer (2009) s.34.

som bygger på territorialprinsippet ikke skal omfattes av avtalen.⁸⁵ I slike tilfeller må man trolig foreta en konkret vurdering av faktisk bosettelse, selv om det ikke gjelder et slikt tilknytningskrav for skatteplikt i landets internrett. I tillegg må man vurdere om skattyters reelle skatteplikt kan anses som tilnærmet alminnelig skatteplikt.

4.1.1 Vilåret "skattepliktig"

For at en skattyter skal anses skattemessig bosatt etter skatteavtalene oppstilles det, som nevnt, et vilkår etter Art. 4 om at skattyteren må være "skattepliktig"/"liable to tax" i vedkommende stat etter intern rett på grunnlag av visse kriterier. Et sentralt spørsmål er hvordan dette vilåret skal forstås. Problemstillingen blir om skattyteren faktisk må betale skatt, eller om det er tilstrekkelig at vedkommende i prinsippet er omfattet av skattelovgivningen som bosatt. Dersom det stilles krav til at skattyteren faktisk må betale skatt, vil personer som av ulike årsaker omfattes av særskilte fritaksregler, ikke omfattes av skatteavtalen.⁸⁶

Her kan det tenkes en rekke typetilfeller. Man kan tenke seg en skattyter som anses bosatt i Norge, men hvor all eller deler av vedkommendes inntekt er skattefri (f.eks iht. sktl.§ 2-1(10)). Et annet typetilfelle er hvor en bosatt og skattepliktig skattyter leverer selvangivelsen, men hvor skatten ikke innkreves. Enda et typetilfelle er hvor skattyteren er bosatt og skattepliktig, men unndrar skatt (typisk oppgir ikke inntekt).

Når det gjelder personer som er unntatt fra beskatning, må det skilles mellom skattytere som er ubetinget skattefrie og skattytere som er betinget skattefrie. Kun skattytere som har fått skattefritak på nærmere angitte vilkår, og dermed er betinget skattefrie, anses å være

⁸⁵ Se OECDkomm. Art.4-8.3.

⁸⁶ Se Norsk skatteavtalerett (2006) s.111.

”skattepliktige” og vil trolig omfattes av skatteavtalen.⁸⁷ Grunnen til dette er at slike personer allikevel vil være underlagt landets skattelovgivning. Hvis man ikke lenger oppfyller kriteriene for skattefritak, er man igjen skattepliktig. Ubetinget skattefrie personer derimot, vil ikke kunne anses som skattepliktige etter landets interne skattelovgivning, og formodentlig heller ikke etter skatteavtalen.

Man kan bruke den engelske overføringsregelen ”remittance rule” som eksempel på en situasjon hvor en fysisk person trolig vil anses som betinget skattefri. I engelsk rett skilles det mellom ”domicile” og ”residence”. Sistnevnte svarer trolig til det norske boligbegrepet, mens ”domicile” vil typisk gjelde dem som er født i England. Dermed har ”domicile” et smalere anvendelsesområde, og det kreves betydelig sterkere tilknytning til landet enn hva som er tilfellet med ”residence”.⁸⁸ For personer som er ”residents”, men ikke har ”domicile” i England, gjelder en såkalt ”remittance rule” som innebærer at inntekt med kilde i utlandet bare er skattepliktig om den tas hjem til England.⁸⁹ Eks:

Peder er ”resident” i England, og flytter en opparbeidet bonus på NOK 200.000 til en offshore-konto i Sveits. Dersom denne kontoen ikke røres innen England, vil Peder anses å ”ikke ta inntekten hjem” slik at rentefortjenesten han får på innskuddsbeløpet vil være skattefritt. Ved at betingelsen om ”å ikke ta inntekten hjem” oppfylles, kan man si at Peder er betinget skattefri. Skulle derimot Peder bruke denne inntekten i England, vil han ikke lenger oppfylle kriteriene for skattefritak, igjen bli skattepliktig og rentefortjenesten vil da også skattelegges.

I en uttalelse i Utv.2000/1235 er FIN av den oppfatning at man ikke kan stille som vilkår at skattyteren faktisk betaler skatt for å dekkes av Art. 4(1), og vil følgelig kunne påberope

⁸⁷ Se Norsk skatteavtalerett (2006) s.111.

⁸⁸ Se Vogel (1997) art. 4, pkt. 26 flg.

⁸⁹ Se Zimmer(2009)s.126.

seg skatteavtalen. Dette er også i samsvar med anbefalingen i OECDkomm. Art. 4-8.5.⁹⁰ Vogel er av samme oppfatning og hevder at ”application of the distributive rules is not conditional on the person concerned actually being taxed (as a resident). All it requires is that the person concerned has that personal attachement to at least one of the contracting States – the ”state of residence” – which might result in him becoming subject to full tax liability.”⁹¹

Dermed kan man trolig fastslå at det ikke oppstilles krav om at skattyteren faktisk betaler skatt, og at det er tilstrekkelig kun å være omfattet av skattelovgivningen for at vilkåret ”skattepliktig”/”liable to tax” er oppfylt, og skattyteren kan anses som bosatt etter skatteavtalens Art. 4(1).

4.1.2 Dokumentasjonskrav

Kravet til dokumentasjon vil ofte komme opp når en skattyter flytter til et land Norge har en skatteavtale med, og vedkommende mener at han burde anses skattemessig bosatt i det tilflyttede landet i henhold til skatteavtalen.

Det er klart at norske skattemyndigheter stiller visse dokumentasjonskrav til skattyteren før de godtar at vedkommende anses skattemessig bosatt i et annet land basert på skatteavtalene. Utfordringen i denne sammenheng er å fastsette nøyaktig hvor omfattende dokumentasjonskrav som kreves av skattyteren. Langvarig ligningspraksis indikerer at det har vært praktisert et meget omfattende dokumentasjonskrav.

For det første har norske ligningsmyndigheter krevd at skattyter beviser at han anses bosatt i den annen stat etter dennes interne rett (og eventuelt også stilt som vilkår at skattyteren

⁹⁰ Se Zimmer (2009) s.128.

⁹¹ Jfr. Vogel (1997) Art.4, pkt.24a.

faktisk skattlegges). Skattyters plikt til å dokumentere at han betraktes som bosatt etter den andre stats interne rett, er antatt gjennom fast og langvarig lignings- og underrettspraksis.⁹²

Det klare utgangspunkt vil være at så lenge skattyteren er bosatt i Norge etter internretten, vil norske ligningsmyndigheter uten videre legge dette til grunn ved ligningen. Norge har ingen plikt til å automatisk oppgi skatteavtalebosted i landet for en person som regnes som bosatt i en annen stat. Siden skattyteren selv er nærmest til å fremskaffe informasjonen, er det han som må gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på at han er ansett som bosatt i den annen stat etter dennes interne rett.

For det andre virker det som om norske myndigheter i visse tilfeller har krevd at skattyter dokumenterer at den annen stat anser vedkommende for skattepliktig der etter skatteavtalen, dvs. Art. 4(2).⁹³ For eksempel kommer dette trolig til uttrykk i Utv.2002/862 på s.865, hvor Skattedirektoratet påpeker at skattyter må fremlegge dokumentasjon ”(...) som uttrykkelig angir at spanske skattemyndigheter anser vedkommende person som skatteavtalemessig bosatt i Spania. Bekreftelsen må henvise til skatteavtalen mellom Spania og Norge(...)”⁹⁴ I Utv.2005/1396 redegjorde FIN for de nokså detaljerte krav skattemyndighetene skal stille til dokumentasjon og forklaringer fra skattyter. Det står at skattyteren må ”(...) dokumentere at det foreligger skatteavtalemessig bosted etter skatteavtalen også i den annen stat, og at det som følge av det doble bosted har eller vil oppstå en dobbelbeskatning i strid med skatteavtalen.” Uttalelsen kan tolkes slik at det stilles et ytterligere vilkår i tillegg til dokumentasjon om skattemessig bosted etter intern rett og etter skatteavtalen, nemlig at det som følge av det doble bosted har eller vil oppstå en dobbelbeskatning i strid med skatteavtalen. ABC’en viser til uttalelsen og legger samme krav til grunn.⁹⁵

⁹² Se f.eks Utv.1985/635 (URD) og 650 (URD), Utv.1975/293 (SKD)

⁹³ Se Zimmer (2009) s.128.

⁹⁴ Se også Utv.2007/864 (URD)

⁹⁵ Se Lignings-ABC (2008/09) s.1147.

Et spørsmål som i denne forbindelse kan stilles er om dette vidtgående dokumentasjonskravet fortsatt gjelder.

I Rt.2008/577 Sølvik legger Høyesterett ingen vekt på hvordan den andre statens (i dette tilfellet USA) skattemyndigheter så på spørsmålet om dokumentasjonskrav. Dette kan kanskje tyde på at det skjedd en forandring mht. de tidligere strenge reglene.

Skattedirektoratets uttalelse i Utv.2008/1496 sier at ”det bare skal foretas en vurdering etter reglene i Art. 4(2) når skattyter har lagt frem tilstrekkelig dokumentasjon for at han er skattemessig bosatt i det andre landet og skattepliktig der på grunnlag av bosted”. Dermed stilles det som minimumskrav at skattyter i tilstrekkelig grad dokumenterer at han er skattemessig bosatt og skattepliktig i den andre stat etter dennes interne rett, på grunnlag av bosted, jfr. Art. 4(1). Det sies ingenting om at skattyteren må dokumentere dobbelt bosted etter Art. 4(2) og at det som følge av det doble bosted har eller vil oppstå en dobbelbeskatning i strid med skatteavtalen. Uttalelsen kan forstås dit hen at det ikke lenger kreves dokumentert at den annen stat anser vedkommende skattepliktig etter skatteavtalen.⁹⁶

Som en følge av Rt.2008/577 kan man kanskje påstå at det har skjedd en forandring av dokumentasjonskravet som pålegges skattyteren for at oppgivelse av hans norske bosted skal kunne skje. Det virker som den tidligere og noe strenge ligningspraksisen går i retning av mer lempeligere regler sett fra skattyters ståsted.

⁹⁶ Se Zimmer (2009) s.128.

4.2 Mønsteravtalens Art. 4(2)

Mønsteravtalens Art. 4(2) er bygget opp med utslagskriterier, og kalles ofte utslagsregelen. Den oppstiller kriterier som skal tas i betraktning når man skal avgjøre i hvilket land skattyter skal anses bosatt. Det er meget viktig å merke seg at det ikke skal foretas en helhetsvurdering slik enkelte norske underrettsavgjørelser⁹⁷ feilaktig har lagt til grunn, men at det er snakk om en hierarkisk oppbygning av kriteriene som er opplistet.⁹⁸ Momentene som kommer lenger ned på "listen" tas ikke i betraktning ved avgjørelsen av momentene høyere oppe, og begrunnelsen for dette ligger i hensynet til reglenes effektivitet. Man vil lettere komme til motstridende konklusjoner dersom begge staters myndighet skal foreta en helhetsvurdering.⁹⁹ Samtidig er det viktig å påpeke at dette hierarkiet mht momentenes rekkefølge på ingen måte er absolutt. Det vil være svært vanskelig å skille momentene helt, slik at det naturlig vil oppstå en viss overlapping. For eksempel vil kriteriet "vanlig opphold" kunne inngå som en del av vurderingen av om "fast bolig" foreligger, eller hvor skattyter har "sentrum for livsinteressene". En viss overlapping kan også tenkes mellom kriteriet "fast bolig" og kriteriet "sentrum for livsinteressene".¹⁰⁰

Et spørsmål er hvordan en eventuell tvil om bestemmelsens ord og uttrykk skal tolkes. Skal man falle tilbake på og legge til grunn den betydning begrepene har etter statenes interne rett, eller bør man søke etter begrepenes internasjonale betydning og legge det til grunn?

Mønsteravtalens Art. 3(2) er en viktig bestemmelse som gjelder de begreper som ikke er definert i avtalen. Etter bestemmelsen skal den internrettslige betydningen legges til grunn på begreper som ikke defineres verken i avtalene eller i kommentarene, og hvor sammenhengen og avklaringer er nødvendig. En persons bostedsstatus etter Art. 4(1) skal

⁹⁷ Se Utv.2001/44 (LRD), Utv.2002/73 (URD), Utv.2000/1667 (URD).

⁹⁸ Jfr. Norsk skatteavtalerett (2006) s.113, Weizman (1994) s.256, Vogel (1997) Art.4 pkt.61, Zimmer (2009) s.129.

⁹⁹ Norsk skatteavtalerett (2006) s.113.

¹⁰⁰ Se Zimmer (2009)s.132.

utviklingsomt bestemmes etter statenes interne rett, derimot er det usikkert i hvilken grad Art. 3(2) kommer til anvendelse ved tolkning av Art. 4(2). Ettersom statenes interne bruk av begrepene i stor grad kan skille seg fra den mening som f.eks utledes fra kommentarene til Mønsteravtalen, vil spørsmålet være av en meget stor betydning.

Når det gjelder statsborgerskap, kan man etter sakens natur fastslå at begrepets mening kun skal søkes i statenes interne rett.¹⁰¹ Når det gjelder de andre tre kriteriene er det flere argumenter som taler for at begrepene bør forstås i henhold til deres internasjonale mening.

Det første argumentet er selve hovedformålet bak Mønsteravtalen. Mønsteravtalen er tilsiktet brukt i en rekke forskjellige stater med det formål at den skal gis samme mening av alle, noe som ikke er mulig dersom statene tar i bruk deres interne rett ved tolkningen av begrepene. I juridisk litteratur er det bred enighet om at begrepene (med unntak for statsborgerskap) skal gis en internasjonal mening.¹⁰²

I rettsavgjørelsen i Rt.2008/577 Sølvi kom spørsmålet på spissen om kriteriet ”fast bolig”, da staten hadde anført at den internrettslige definisjonen av begrepet ”å disponere bolig” i sktl.§ 2-1(5) også er relevant ved tolkning av skatteavtaler.

Kriteriet ”disponere bolig” etter skatteavtalene innebærer at skattyteren må ha et fast hjem tilgjengelig for ham ”a permanent home available to him”¹⁰³ Begrepet ”å disponere bolig” er i sktl.§ 2-1(5) definert som ”å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig”. Etter denne definisjonen vil en skattyter f.eks anses å disponere en bolig selv om den er utleid på uoppsigelig langtidskontrakt. Denne definisjonen rekker

¹⁰¹ Se John F.Avery Jones m.fl. (1981) s.19.

¹⁰² Se Zimmer (2009) s.129, Vogel, John F.Avery Jones m.fl. (1981) s.19.

¹⁰³ Se Mønsteravtalens Art.4(2)a.

betraktelig videre enn en naturlig tolkning av begrepet ”a permanent home available to him” i skatteavtalen.¹⁰⁴

I Sølvik-saken¹⁰⁵ argumenterte staten for at begrepet fast bolig i skatteavtalen må forstås på basis av internretten i hvert enkelt land (for norsk rett sktl.§ 2-1(5)). Dermed hevdet man at fast bolig ikke var et autonomt begrep i skatteavtalenes forstand, slik at henvisningsklausulen i Art. 3(2) kom til anvendelse. Ettersom tvisten i Sølvik-saken var underlagt reglementet som gjaldt før lovrevisjonen (som innførte sktl.§ 2-1(5)), mente førstvoterende at den internrettslige definisjonen ikke kunne tillegges vekt. Likevel uttaler han: ”(...) vel er skattelova § 2-1(5) gjeldande norsk forståing av eit omgrep som er nytta i skatteavtalen, men det er i samsvar med ikraftsetjingslova først tilfelle frå og med 1. januar 2004.”¹⁰⁶ Det virker som om han mener at den internrettslige definisjonen av begrepet ”disponere bolig” som finnes i sktl.§ 2-1(5) vil komme til anvendelse for saker som gjelder senere inntektsår enn 2003. Dette stemmer dårlig overens med det førstvoterendes uttalelse i dommens premiss 66¹⁰⁷ hvor han direkte sier at det norske synet om å være eier men ikke ha rett til å bo i boligen,¹⁰⁸ ikke er tilstrekkelig til ”å disponere” boligen i skattemessig forstand.

Etter ABC'en skal innholdet av begrepet fast bolig etter i Art. 4(2) ”avgjøres etter det enkelte lands rett og kan være forskjellig i Norge og i det annet land”.¹⁰⁹ Denne anvisningen er neppe holdbar dersom meningen er at man skal søke etter uttrykkenes internasjonale betydning.¹¹⁰

¹⁰⁴ Se pkt.4.2.1.3.

¹⁰⁵ Rt.2008/577.

¹⁰⁶ Jfr. domspremiss 64.

¹⁰⁷ Se pkt.4.2.1.3.

¹⁰⁸ Jfr OECDkomm. Art.4-13 ”dwelling (is) available to him at all times continuously”.

¹⁰⁹ Se Lignings-ABC (2008/09) s.1147.

¹¹⁰ Se Zimmer (2009)s.129.

Skattedirektoratet har om betydningen for senere inntektsår enn 2003 uttalt at ”Høyesteretts premisser bekrefter at internretten har betydning for et begrep som ikke er definert i skatteavtalen” og at ”det må ved tolkningen av uttrykket ”disponere” i skatteavtalen for inntektsår etter 2003 også ses hen til at skatteloven nå inneholder en legaldefinisjon av dette uttrykket.”¹¹¹ Man kan trolig påstå at det ikke er grunnlag for Skattedirektoratets uttalelse siden Høyesterett velger å ikke gå inn på spørsmålet ettersom bestemmelsen uansett gjelder et senere inntektsår. Dette kan tenkes å være grunnen til at Skattedirektoratet kort tid senere kommer med en ny uttalelse i Utv.2008/1494, som setter den forrige¹¹² til side. I uttalelsen legges det til grunn at dersom ”skattyter har leid ut boligen i Norge under et tidsrom og på vilkår som tilsvarende faktum i Sølvik-saken¹¹³, så skal skattyter ikke anses for å ha disponert bolig i Norge.”

Begrepet ”disponere fast bolig” er et omtalt begrep i kommentarene, og der det foreligger utfyllende merknader som gir god veiledning, er det naturlig at disse legges til grunn. Formålet med kommentarene til Mønsteravtalen er at de følges i størst mulig grad, og derfor burde ikke Art. 3(2) komme til anvendelse siden den som nevnt kun skal benyttes når rettsstillingen er uklar.

Juridisk litteratur¹¹⁴ peker også i retning av å legge til grunn en autonom tolkning av begrepet fast bolig. Frederik Zimmer uttaler seg om dette i sin drøfting av Sølvik-saken i ”tax notes international”¹¹⁵. Til spørsmålet om å benytte internretten i slike tilfeller, og med referanse til OECDkomm. Art.4-13 (”have the dwelling available to him at all times continuously”), skriver Zimmer: ”this should leave no space for a reference to domestic law.”

¹¹¹ Jfr. Utv.2008/1495 (SKD)

¹¹² Se Utv.2008/1495 (SKD)

¹¹³ Rt.2008/577.

¹¹⁴ Se Gjems-Onstad (2008) s.983, Zimmer (2009) s.129.

¹¹⁵ Se Volume 50, Number 6, May 12, 2008.

Det er klart at høyesterettsavgjørelser i utgangspunktet skal gis stor vekt. I Sølvik-saken¹¹⁶ derimot, har vi å gjøre med en lite overbevisende obiter dictum uttalelse,¹¹⁷ noe som vil svekke dommens relative vekt betraktelig. ABC'en har ofte liten vekt i forhold til andre rettskilder. De øvrige kildene (juridisk litteratur og formålet bak OECD modellen) vil måtte vektlegges betydelig og gis forrang, slik at man trolig vil kunne påstå at begrepene i Art. 4(2) (med unntak fra statsborgerskap) skal gis en internasjonal mening. Om statene benytter sine egne internrettslige begreper ved vurderinger ville utslagsregelen i bostedsartikkelen miste sin betydning. Det er nettopp fordi kriteriene er underlagt autonom tolkning at utslagsregelen kan ha en avklarende funksjon. Det måtte dessuten anses som svært uheldig at internretten skal gå seirende ut av en konflikt med internasjonale kilder, ettersom innholdet av interne definisjoner helt og holdent bestemmes av statene nasjonalt.¹¹⁸

Etter Art. 4 (2a), skal skattyter i første omgang anses bosatt der han har "fast bolig" "has a permanent home available to him". Har han fast bolig i bare én stat, er han bosatt der etter skatteavtalen. Har han derimot fast bolig i flere stater, må man videre til neste kriterium, som er "de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteresse)" "his personal and economic relations are closest (centre of vital interests)", Art. 4 (2)a, 2. punktum). Kan det ikke bringes på det rene i hvilken stat dette er, eller disponerer ikke vedkommende fast bolig i noen av statene, går man videre til Art. 4 (2b) og skattyter anses for å være bosatt i den staten hvor han har "vanlig opphold" "an habitual abode". Først dersom spørsmålet ikke er avgjort etter dette, vil han etter Art. 4 (2c) bli ansett for bosatt i den stat hvor han er "statsborger". Finner man fortsatt ikke et svar, skal etter Art. 4 (2d) de kompetente myndigheter (i Norge Skattedirektoratet) avgjøre spørsmålet ved "en gjensidig avtale".

¹¹⁶ Rt.2008/577.

¹¹⁷ Se domspremiss 64.

¹¹⁸ Se Gjerde, Lothe (2008) pkt.3.3.

4.2.1 Fast bolig

Det første og mest overordnede kriteriet som oppstilles etter Art. 4(2) er fast bolig. I dette begrepet ligger det tre vilkår: det skal være en bolig, denne må være fast og personen må ha disposisjonsrett (rådighet) over boligen.

4.2.1.1 Nærmere om bolig

I forbindelse med begrepet ”bolig” skal enhver form for bolig tas i betraktning og det stilles ingen krav til eierform. Som eksempel vil en bolig være: hus eller leilighet, som tilhører eller leies av personen, leid møblert værelse med mer.¹¹⁹

Når man skal fastlegge hvor skattyter har sin faste bolig, vil det være avgjørende hvor skattyters hovedbase er, det vil si den boligen skattyter vender tilbake til når han har avsluttet midlertidige opphold, som for eksempel arbeidsopphold, kurs, forretningsreiser, utdanning i andre land osv.¹²⁰ Stedet hvor eventuell ektefelle og eventuelle mindreårige barn bor vil være et sentralt moment i denne vurderingen.¹²¹

¹¹⁹ Se OECDkomm. Art.4-13.

¹²⁰ Se Norsk skatteavtalerett (2006) s.113.

¹²¹ Se Zimmer (2009) s.129.

4.2.1.2 Nærmere om hva som skal til for at boligen er anse som "fast"

Det er viktig i denne sammenheng å være klar over at det tidsmessige elementet "fast" ikke knyttes til den tiden man har bruksrett, eiendomsrett eller annen form for besittelse, men til den faktiske bruken av boligen som sådan.¹²²

En fast bolig er et fast hjem. Skattyteren "must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of a short duration".¹²³

En grense må dermed trekkes mot boliger som etter sakens natur er til kortvarig bruk og knyttet til et bestemt formål med oppholdet.¹²⁴ Dermed vil for eksempel skattyters hotellopphold i et annet land anses irrelevant.¹²⁵

Det er fastheten som er kriteriet etter Mønsteravtalen. Kommentarene sier at "... the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration...".¹²⁶ Boligens funksjon for skattyteren er dermed viktigere enn hvor lenge eller hvor ofte den brukes. På bakgrunn av dette vil man kanskje kunne påstå at det ikke vil være til hinder skattemessig å anse en bolig som "fast" hvis skattyteren for eksempel stadig er på flyttefot, dersom boligen han oppholder seg i brukes som hans faste hjem, om enn aldri så kort. Det samme vil da gjelde for fritidsboliger, hvor den faktiske bruken vil være det avgjørende. Dersom fritidsboligen kun brukes under ferieopphold, vil man ikke anse den som en "fast"

¹²² Se Vogel (1997) Art.4 pkt.71.

¹²³ Jfr. OECDkomm. Art.4-12.

¹²⁴ Se Zimmer (2009) s.129.

¹²⁵ Se Gjems-Onstad (2008) s.979.

¹²⁶ Jfr. OECDkomm. Art.4-13.

bolig, og omvendt dersom den brukes som et fast hjem hvor vedkommende faktisk opprettholder husværet.

En fast bolig vil normalt innebære opphold av et visst omfang. Et spørsmål er om det kan oppstilles en nedre tidsgrense for når boligen i tilflyttingsstaten er å anse som ”fast”, og hvor sentralt tidsmomentet vil være for bedømmelsen av om skattyter har etablert en fast bolig i utlandet. Problemstillingen tas ikke opp i kommentarene, men lignings- og rettpraksis som finnes på området kan brukes som veiledning.

Ved avgjørelsen i Rt.2008/577 satte Høyesterett til side en del av de restriktive standpunkter som norske skattemyndigheter har inntatt ved tolkningen av kravene til bopel i skatteavtalenes Art. 4. Saken angikk en skattyter som sammen med ektefelle og to mindreårige barn bodde i USA i to og et halvt år i tilknytning til skattyters arbeid der. Boligen i Norge var utleid på uoppsigelig kontrakt (først for to år og så ytterligere ett år). Skattyter ble av ligningsmyndighetene ansett for å ha fast bolig i Norge og ikke i USA. Men Høyesterett kom til et motsatt resultat, og la til grunn at skattyters faste bolig var i USA og ikke i Norge.

Ligningspraksis blir i dommen ikke tillagt vekt av Høyesterett. Grunnen til dette kan tenkes å være nettopp at den strenge praktiseringen av tidsmomentet ikke har vært langvarig. ”Eg finn det ikkje nødvendig å gå inn på likningspraksis. Den fremlagde praksisen er frå hausten 2002 og seinere, og det synest å ha skjedd ei omlegging av synet hos skattestyresmaktene i høve til tidlegare.”¹²⁷

Det er temmelig klart at det mellom ligningsmyndighetene og skatterådgivere har vært ulike syn på hvordan tidsmomentet skal forstås ved tolkningen av bostedsbestemmelsen i skatteavtalene. Som eksempel anså Ligningsnemnda i Utv.2003/1203 at et arbeidsopphold i Tsjekkia på 18 måneder ikke er tilstrekkelig til å etablere fast bolig i utlandet. Her vises det

¹²⁷ Jfr. domspremiss 56.

tilbake til en uttalelse i Utv. 2003/964 hvor FIN la til grunn at norske eksperter som skulle arbeide for ESA i 13-18 måneder med lønn fra den norske stat var skatteavtalemessig bosatt i Norge etter skatteavtale. Et annet eksempel er i Utv.2006/1358 (FIN) hvor en skattyter sammen med sin familie var bosatt i tre år i Storbritannia. Boligen i Norge var leid ut og arbeidsgiver stilte bolig til disposisjon i Storbritannia. Ligningskontoret legger her til grunn at det ikke er noe til hinder for å innfortolke et varighetskrav i kriteriet ”fast bolig”. Det ble lagt til grunn at et opphold på tre år ikke var tilstrekkelig til å etablere en bolig som var tilstrekkelig ”fast”.

Praksisen har blitt kritisert av Sivilombudsmannen i Sml. 2004/195. I dette tilfellet oppholdt skattyteren seg i Sverige i to år sammen med ektefelle og barn. Familien bodde i en leid bolig i Sverige, mens boligen de eide i Norge var utleid. Ligningsmyndighetene hadde konkludert med at vedkommende hadde fast bolig i Norge selv om den var utleid, og ikke fast bolig i Sverige fordi oppholdet var for kort. Vedrørende tidsmomentet sier Sivilombudsmannen at ”det må avgrenses mot helt kortvarige forhold eller provisorisk pregete etableringer” men at ”to år må være mer enn tilstrekkelig tid til å etablere fast bolig etter skatteavtalen”.¹²⁸ I en uttalelse i Utv.2006/1126 (FIN) gis det også uttrykk for at det ikke skal praktiseres noe krav om en nedre tidsgrense for når en bolig er å anse som ”fast”.

Høyesterett slo så fast i Rt.2008 /577 at to og et halvt års opphold i leid bolig i USA utvilsomt var lang nok tid til å kunne etablere fast bolig i henhold til skatteavtale. Som et eksempel viser førstvoterende blant annet til at Danmark kunne finne åtte måneder tilstrekkelig, men sier samtidig at andre lands praksis ikke vil være avgjørende.¹²⁹ ”For denne saka er det likevel ikkje nødvendig å ta standpunkt til en minstetid for at det skal vere tale om ein fast bustad.”¹³⁰

¹²⁸ Jfr. Sml.2004/195 på s.200.

¹²⁹ Se domspremiss 53.

¹³⁰ Jfr. domspremiss 54.

I etterkant av dommen har Skattedirektoratet i en uttalelse i Utv.2008/1495 uttalt at det bør ”legges til grunn at et arbeidsopphold i et annet land på ca. ett og et halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land.” Ettersom retten ikke vurderer dette spørsmålet, er det usikkert hvor Skattedirektoratet har denne tidsgrensen fra. Det må således sies at det er usikkert hvorvidt en slik grense er i samsvar med gjeldende rett.

På bakgrunn av det som er drøftet ovenfor kan man kanskje påstå at det ikke kan oppstilles en nedre tidsgrense for når en bolig er å anse som ”fast”, men at det forutsettes at det foreligger et faktisk opphold av en viss varighet i den konkrete boligen. I bedømmelsen av om skattyter har etablert fast bolig i utlandet, vil som nevnt boligens bruk vektlegges i større grad enn tidselementet.

4.2.1.3 Nærmere om kravet til at skattyter selv må ”disponere boligen”

En fast bolig er en bolig som står til disposisjon for vedkommende. Om det er selveierbolig, borettslagsleilighet eller annen type boligform er uten betydning.¹³¹ Kravet som stilles er at skattyteren selv disponerer boligen. Et spørsmål er om dette kravet kan sies å være oppfylt dersom skattyters bolig leies ut.

Ordlyden gir ikke noe klart svar på spørsmålet. Etter kommentarene påpekes det at boligen må være tilgjengelig for skattyter ”at all times continuously”.¹³²

Det er utvilsomt at tolkningen i norsk administrativ praksis lenge har vært at skattyter disponerer bolig i Norge selv om denne er utleid. Et eksempel på dette er saken i Utv.2005/847. Faktum var her at skattyter bodde i Sverige med ektefelle og barn i to år.

¹³¹ Se OECDkomm. Art.4-13.

¹³² Jfr. OECDkomm. Art.4-13.

Boligen i Norge var leid ut i ett og et halvt av de to årene, og bolig i Sverige ble leid. Ligningsmyndighetene kom til at skattyter kun disponerte fast bolig i Norge.¹³³

Sivilombudsmannen var av en annen oppfatning og kritiserte dermed saken i Sml. 2004/195.¹³⁴ Han mente at skattyter skattemessig kun disponerte bolig i Sverige. Boligen i Norge var ikke tilgjengelig for skattyter på kort varsel, og skattyter kunne derfor ikke sies å disponere en fast bolig her i skatteavtalens forstand. Samme forståelsen følges opp i juridisk litteratur.¹³⁵ Det virker som om ABC'en er av samme oppfatning på dette punkt.¹³⁶

Høyesterett setter i Rt.2008/577¹³⁷ tidligere ligningspraksisen helt til side, idet retten konkluderer med at en bolig som er utleid ikke kan disponeres i skatteavtalemessig forstand. Om dette uttaler førstvoterende at "Det er ut frå dette vanskeleg å sjå at det kan være grunnlag for det norske synet om at det er tilstrekkelig å vere eigar av ein bustad, i tilfelle der eigaren manglar rett til å bu i bustaden."¹³⁸ Samtidig sier Høyesterett (som obiter dictum) at det må være slik at dette ikke nødvendigvis gjelder utleie til f.eks nær familie "eller andre som ikkje er på ein armlengdes avstand" eller dersom "skattyteren utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden".¹³⁹ Det kan knyttes tokningsspørsmål til det sistnevnte uttrykket i forbindelse med oppsigelsestiden i en utleiekontrakt. Kan en si at skattyter "utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden" dersom den f.eks er leid ut med tre måneders gjensidig oppsigelsestid (som vel er ganske vanlig)? En rent språklig tolkning av Høyesteretts uttalelse gir ikke et klart svar, men de øvrige kilder Høyesterett vektlegger gir likevel et visst pekepinn. Spesielt ordlyden

¹³³ Se også Utv.2006/1126 (FIN), Utv.1975/183, Utv.2005/1396 (FIN)

¹³⁴ Se også pkt 4.2.1.2.

¹³⁵ Se Norsk skatteavtalerett (2006) s.114, Harboe (2002) s.45, Zimmer (2009) s.130.

¹³⁶ Se Lignings-ABC (2008/09) s.1147.

¹³⁷ Se pkt.4.2.1.2 for saksfaktum.

¹³⁸ Jfr. domspremiss 66.

¹³⁹ Jfr. domspremiss 59.

i OECDkomm. Art.4-13 "the dwelling (is) available to him at all times continuously"¹⁴⁰ tyder på at en med en oppsigelsestid på tre måneder ikke bør anses å disponere bolig.

Man kan trolig hevde at gjeldende rett på dette punkt i dag er at skattyter ikke anses å "disponere boligen" etter skatteavtalene dersom boligen er utleid. Det stilles et krav etter kommentarene om at boligen må være tilgjengelig for skattyter "at all times continuously."¹⁴¹ Det åpnes imidlertid for unntak (hvor tilgjengelighetskravet likevel vil anses oppfylt) dersom utleie/utlån kan bringes nokså raskt til opphør, slik at boligen er tilgjengelig for skattyters bruk på rimelig kort varsel. Hva som menes med rimelig kort varsel er ikke lett å fastslå. Personlig mener jeg at tilgjengelighetskravet burde anses oppfylt dersom utleien/utlånet kan bringes til opphør innen en måneders tid.

4.2.2 Sentrum for livsinteressene

Hvis skattyter etter skatteavtalens utslagsregel anses å ha fast bolig i begge stater, skal vedkommende anses å være bosatt i den staten hvor personens "personal and economic relations are closer (centre og vital interests)".¹⁴² Man "hopper over" vurderingen av kriteriet "sentrum av livsinteressene" dersom skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av statene.¹⁴³ Grunnen til dette skyldes antakeligvis at det vil være problematisk å finne personens sentrum for livsinteresser i en av statene, når vedkommende ikke har fast bolig i noen av dem.¹⁴⁴

¹⁴⁰ Se domspremiss 52.

¹⁴¹ Se OECDkomm. Art.4-13.

¹⁴² OECD Art.4(2a, annet punktum).

¹⁴³ Det finnes unntak i enkelte skatteavtaler. Som eksempel vises det til skatteavtalen med USA, hvor kriteriet "sentrum for livsinteressene" vurderes selv om skattyteren ikke disponerer "fast bolig" i noen av statene, jf. Art. 3(2a).

¹⁴⁴ Se Avery Jones s.104.

Med sentrum for livsinteresser menes det sted der skattyteren har den sterkeste personlige og økonomiske tilknytning. I motsetning til anvendelsen av de øvrige kriteriene i utslagsregelen, skal det for dette kriteriet, foretas en helhetsvurdering av de relevante tilknytningspunkter av personlig og økonomisk karakter. Momenter av betydning ved en slik vurdering, uttales det om i OECDkomm. Art.4-15:

”... regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.”

Det er viktig at denne helhetsvurderingen inkluderer skattyters totale livssituasjon sett under ett.¹⁴⁵ Ved tvilstilfeller i en slik helhetsvurdering, må det vanligvis legges større vekt på hvor skattyter har sine personlige interesser enn sine økonomiske interesser.¹⁴⁶ Dette har betydning der en person fremdeles har betydelige økonomiske interesser i en stat, men hvor personlige interesser er nærmere knyttet til en annen.

I tilfeller der det foreligger utflytningssituasjon gir OECDkomm. Art.4-15 denne retningslinje:

” If a person who has a home in one State sets out a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State.”

¹⁴⁵ Se Vogel (1997) Art.4, pkt.74.

¹⁴⁶ Se Zimmer (2009) s.130, OECDkomm.Art.4-15, Vogel (1997) Art. 4. pkt.75b, Norsk Skatteavtalerett (2006) s.116.

Dette innebærer at det å beholde sin faste bolig i en stat vil tale for at sentrum for livsinteressene fortsatt ligger i denne staten. Dette vil ikke alltid være tilfellet, noe jeg illustrerer med et eksempel:

Peder flytter fra Norge til England og etablerer fast bolig der. Den faste boligen i Norge opphører. Videre forutsettes det at Peder etter noen år oppretter fast bolig igjen i Norge, men av hensyn til sitt arbeidsforhold i England opprettholder han også den engelske boligen. I et slikt tilfelle er det neppe noen presumsjon for at sentrum for livsinteressene ligger i England. I dette tilfellet vil antageligvis momentet bolig spille en mindre rolle, og sentrum for livsinteressene vil trolig anses å ligge i Norge.¹⁴⁷ Dette eksempelet viser bare at det finnes unntak og at det er desto viktigere at en helhetsvurdering foretas.

Skattedirektoratet har uttalt¹⁴⁸ at for skattytere med nær familie, vil stedet hvor vedkommendes familie oppholder seg være et tungtveiende moment i vurderingen av sentrum for livsinteressene. Derimot vil familietilknytning ikke være like avgjørende for enslige uten barn.

For å belyse hvor betydningsfullt det vil være for skattyter hvor familien oppholder seg, kan det vises til et eksempel fra dansk rettspraksis.¹⁴⁹ Her var spørsmålet om en dansk statsborger i inntektsårene 1974 og 1975 skulle anses bosatt i Danmark eller Sverige etter skatteavtalen mellom disse landene. Vedkommendes kone og mindreårige barn bodde i deres felleseide hus i Danmark. Han var hovedaksjonær i og direktør for et svensk selskap. Han hadde meldt flytting til Sverige i 1965 og bodde der i ukedagene, mens han oppholdt seg sammen med familien i Danmark i helgene. Her ble vedkommende ansett for å ha sentrum for livsinteressene i Danmark.

¹⁴⁷ Se Norsk Skatteavtalerett (2006) s.116.

¹⁴⁸ Se Utv.2001/682 (SKD).

¹⁴⁹ LSR 1980/207.

Derimot var situasjonen noe annerledes i en sak for overligningsnemda i Bergen.¹⁵⁰ Denne saken gjaldt en skattyter som på grunn av et jobbtilbud reiste til USA i 2001.

Vedkommende var ansatt for en periode på to og et halvt år hos en amerikansk arbeidsgiver. Det ble ikke tatt stilling til om skattyteren disponerte bolig i riket, siden oppfatningen var at løsningen på det skattemessige bostedet var å finne i kriteriet ”de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser”. Skattyteren var enslig, hun hadde ikke barn og hun skulle oppholde seg i USA i to og et halvt år. Her ble vedkommendes opphold ansett som såpass langvarig av overligningsnemda at den anså de sterkeste personlige og økonomiske forbindelsene for å være i USA. I denne saken ble skattyters jobbsituasjon det avgjørende, da det ble lagt særlig vekt på at skattyter var enslig og hadde en amerikansk arbeidsgiver.

Den danske avgjørelsen er et godt eksempel på at det legges vekt på momenter av personlig art, hvor det avgjørende moment vil være hvor skattyters nære familie oppholder seg. Den norske avgjørelsen derimot, er et eksempel på at familietilknytningen ikke vil være avgjørende for enslige uten barn.

Et spørsmål som kan stilles i denne sammenheng er hvilken betydning oppholdets varighet vil få i vurderingen av hvor sentrum for livsinteressene er.

Det kan i praksis være vanskelig å holde dette kriterier atskilt fra det neste i rekken, nemlig ”vanlig opphold”, ettersom varigheten av oppholdet i de to stater vil lett kunne virke inn på vurderingen av hvor sentrum for livsinteressene er. Mens oppholdets varighet er av avgjørende betydning etter kriteriet ”vanlig opphold”, er det kun et moment i en helhetsvurdering av hvor sentrum for livsinteressene er.¹⁵¹ Dette synet kan illustreres med rettspraksis.

¹⁵⁰ Se Utv.2005/384.

¹⁵¹ Se Norsk Skatteavtalerett (2006) s.117, Zimmer (2009) s.131.

Utv.1975/183 gjelder to tilfeller fra ligningsbehandlingen i Oslo. Første tilfellet gjaldt et ektepar (pensjonister) som hadde kjøpt en enebolig i Spania, og samtidig beholdt en møblert obligasjonsleilighet i Oslo. Ekteparet skulle oppholde seg i riket i ca. fem måneder og i Spania ca. syv måneder i året. Ligningsmyndighetene mente at oppholdstiden i riket og det faktum at boligen i Norge ble beholdt, måtte tillegges betydelig vekt..

Også det andre tilfellet gjaldt et pensjonistektepar som oppholdt seg i Spania. Ekteparet beholdt sin selveierleilighet i Oslo, men leide den ut. Hustruen hadde søkt og fått innvilget permisjon fra sin stilling i en offentlig etat, mens mannen var pensjonist. I begge disse tilfellene ble det lagt til grunn at skattyterne var bosatt i riket etter skatteavtalen med Spania.¹⁵²

Et eksempel¹⁵³ hvor grensen var overskredet gjaldt en skattyter som hadde siden 1969 vært bosatt i Portugal (etter intern rett) og betalt skatt dit. Ligningen gjaldt for 1989. Han eide fast eiendom og drev næringsvirksomhet både i riket og Portugal. Blant annet eide han et norsk aksjeselskap som han opererte som kommisjonslager og salgskontor for hans virksomhet i Portugal. Han hadde ingen nær familie verken i Norge eller Portugal. Han oppholdt seg mesteparten av tiden i Portugal (3-4 måneder av året i Norge). Retten kom til at skattyters sterkeste personlige og økonomiske forbindelser lå i Portugal, hvor han hadde sin hovedvirksomhet som gav han den inntekt som han i realiteten levde av. Virksomheten i Norge var beskjeden sammenliknet med virksomheten i Portugal, og han ble ikke ansett å ha vesentligere personlige forbindelser i Norge enn i Portugal.

Som vi ser av de første to eksemplene ble skattyterne ansett å være skattemessig bosatt i Norge etter skatteavtalene, selv om de oppholdt seg i utlandet mesteparten av året. Ved å legge til grunn at oppholdets varighet kun skal være et moment i en større vurdering når

¹⁵² Se også Utv.1987/439.

¹⁵³ Se Utv.1989/866 URD.

vurderingstemaet er sentrum for livsinteressene, vil utfallet i disse eksemplene på lang vei kunne forklares.¹⁵⁴

4.2.3 Vanlig opphold

Kan ikke et land gis fortrinn ut fra det prinsipale tema fast bosted eller det subsidiære sentrum for livsinteresse, skal man atter subsidiært treffe avgjørelsen ut fra det sted skattyteren har ”vanlig opphold” ”an habitual abode”, Art. 4 (2b). Dette kriteriet skal også anvendes i de tilfellene hvor skattyteren ikke har fast bolig noe sted.¹⁵⁵

Et vurderingstema i denne sammenheng er hvordan ordet ”vanlig” skal forstås, og om visse typer opphold skal ha større vekt enn andre. Refererer ordet ”vanlig” til oppholdets natur, f.eks private, familierelaterte opphold eller kun til oppholdets lengde (”døgnhvilerregelen”)?¹⁵⁶ Det vil trolig være irrelevant hva uttrykket ”vanlig opphold” utgjør i statenes interne lovgivning.¹⁵⁷ Uttrykket skal dermed forstås ut ifra en autonom tolkning, dvs. uten referanse til interne regler.¹⁵⁸ Det kan hevdes at oppholdstid med familie må anses som et mer ”vanlig” opphold enn opphold i forbindelse med ferie, arbeidsoppdrag og lignende. Dersom man legger til grunn denne tolkningen, vil det trolig bety at myndighetene må foreta en helhetsvurdering av oppholdet. Da vil også momenter fra vurderingen av sentrum for livsinteresser direkte eller indirekte kunne spille inn.¹⁵⁹

¹⁵⁴ Se Zimmer (2009) s.131.

¹⁵⁵ Se Zimmer (2009) s.131.

¹⁵⁶ Se Vogel(1997) Art.4 pkt.78, om døgnhvilerregelen.

¹⁵⁷ Se pkt.4.2.

¹⁵⁸ Se Vogel (1997) Art.4 pkt.77, Norsk Skatteavtalerett (2006) s.117.

¹⁵⁹ Se Zimmer (2009) s.131, Norsk Skatteavtalerett (2006) s.117.

For å kunne besvare spørsmålet må det skilles mellom forskjellige måter kriteriet brukes på, nemlig:

- det tilfelle hvor personen disponerer fast bolig i begge kontraherende stater og det ikke er mulig å avgjøre i hvilken av statene han har sentrum for livsinteressene eller
- det tilfellet hvor personen ikke disponerer fast bolig i noen av de kontraherende stater.¹⁶⁰

Mønsteravtalens kommentarer har følgende å si om det førstnevnte tilfellet:

”... the fact of having an habitual abode in one State rather than in the other appears therefore as the circumstance which, in case of doubt as to where the individual has his centre of vital interest, tips the balance towards the State where he stays more frequently”.¹⁶¹

Etter Mønsteravtalens kommentarer anses et vanlig opphold ”an habitual abode” å være i den stat hvor skattyteren oppholder seg oftest ”more frequently”. Dermed virker det som at kommentarene tillegger mest vekt på døgnhvileregelen i de tilfellene skattyter disponerer fast bolig i begge de kontraherende stater. Det ser ut som om oppfatningen er noe annen i juridisk teori. Det hevdes blant annet at ”oppholdets karakter har betydning for om vedkommende har ”vanlig opphold”, f.eks om det er arbeid i den ene staten og opphold sammen med familien i den andre”.¹⁶² Skattyteren vil i en slik situasjon trolig anses å ha vanlig opphold i den staten hvor han oppholder seg med familien. Selv om oppholdets lengde i den andre staten (arbeidsstaten) er lenger, vil antall dager skattyteren oppholder seg i hver av statene i slike tilfeller være av mindre betydning. Zimmer er også av den

¹⁶⁰ Se OECDkomm. Art.4-16-17.

¹⁶¹ Se OECDkomm. Art.4-17.

¹⁶² Jfr. Norsk Skatteavtalerett (2006) s.117.

oppfatning at det neppe uten videre vil være "... avgjørende at skattyteren har oppholdt seg lenger i den ene staten enn i den andre."¹⁶³ Det virker som om dette synet også støttes i annen internasjonal teori.¹⁶⁴

Dermed synes det som om oppfatningen i juridisk teori er at i de tilfellene hvor skattyter disponerer fast bolig i begge de kontraherende stater, vil antall oppholdsdager (døgnhvileregelen) ikke være det sentrale kriterium og følges slavisk, slik at oppholdets natur også vil være av betydning. I vurderingen vil ikke bare opphold ved boligen tas med, men også opphold ved andre steder i den samme staten.

I det andre tilfellet hvor skattyteren ikke anses å disponere fast bolig i noen av statene, vil det primært være et spørsmål om hvor skattyteren oppholder seg mesteparten av tiden. Det presiseres at alt opphold vil være av betydning, og årsaken til oppholdet vil være irrelevant.¹⁶⁵ I de tilfellene hvor skattyter ikke har fast bolig i noen av statene, vil oppholdet i begge stater være av "upersonlig karakter", og man vil da benytte døgnhvileregelen. Hensynet til utslagsregelens effektivitet taler også for at det ikke skal foretas noen kvalitativ vurdering av det opphold skattyteren har hatt i de to statene.¹⁶⁶ Kvalitative vurderinger fører ofte til mer uforutsigbare og skjønnspregede resultater.

Artikkelen nevner ingenting om hvilken tidsperiode det er som angir rammene for vurderingen. Vil den relevante perioden for vurderingen kun være det enkelte skatteår, tiden skattyter fysisk oppholder seg i en annen stat, eller skal det foretas en "bredere" vurdering?

¹⁶³ Jfr. Zimmer (2009) s.131.

¹⁶⁴ Se Vogel (1997) Art.4 pkt.78, Avery Jones (1981) s.116.

¹⁶⁵ Se OECDkomm. Art.4-18.

¹⁶⁶ Se Norsk Skatteavtalerett (2006) s.117.

I Sølvik-saken¹⁶⁷ viser staten i sin atter subsidiære grunn tilbake til tingrettens domspremisser på dette punkt.¹⁶⁸ Avgjørelsen er inntatt i Utv.2006/423 og retten legger til grunn at vurderingen knytter seg til skattyters vanlige oppholdssted i en bredere vurdering, slik at den aktuelle perioden og hvor skattyter faktisk oppholder seg, ikke vil være de eneste momentene i vurderingen. Som grunnlag for dette synet, vises det til OECDkomm. Art. 4-19, og at en slik ”bredere” vurdering samsvarer bedre med det engelske uttrykket ”habitual abode”. I denne konkrete saken ble det blant annet vektlagt at skattyter opprettholdt kontakt med venner og familie i riket, at boligen i riket var utleid og ikke solgt, og at oppholdet i den andre staten var av midlertidig karakter. Dette må kunne påstås å være uholdbart, ettersom det nærmest foretas nok en vurdering av kriteriet ”sentrum for livsinteressene”.

Det eneste som slås fast i kommentarene mht. tidsperioden for vurderingen av hvor en skattyter skal anses å ha vanlig opphold, er at bedømmelsen av oppholdet ikke skal begrenses til det aktuelle skatteår:

” The comparison must cover a sufficient length of time for it to be possible to determine whether the residence in each of the two States is habitual and to determine also the intervals at which the stays take place.”¹⁶⁹

Det fremgår av det som er sagt at man skal foreta en sammenligning over en viss periode for å avgjøre i hvilken stat skattyter kan anses for å ha ”vanlig” opphold. Derimot sies det ingenting konkret om hvor lang denne tidsperioden eventuelt vil være. Det sies heller ingenting om man kun skal anvende skattyters fysiske oppholdstid i den annen stat ved vurderingen, eller om det må foretas en ”bredere vurdering”. I Sølvik-saken¹⁷⁰ finner

¹⁶⁷ Rt.2008/577.

¹⁶⁸ Se domspremiss 37.

¹⁶⁹ Jfr. OECDkomm. Art.4-19.

¹⁷⁰ Rt.2008/577.

Høyesterett det unødvendig å gå inn på subsidiære grunner, ettersom anken klart fører frem på det prinsipale grunnlaget.¹⁷¹

Det kan virke som et urimelig ”strengt” krav sett fra skattyters side, dersom man skulle legge til grunn en ”bred vurdering” (som tingretten i Utv.2006/423) ved fastleggelsen av vedkommendes vanlige opphold. Det finnes ikke noe støtte for en slik tolkning, verken i juridisk litteratur eller i OECDs kommentarer, noe som gjør det vanskelig å legge det til grunn.

4.2.4 Statsborgerskap

Dersom det viser seg at skattyter har ”vanlig opphold” i begge eller ingen av statene, skal statsborgerskapet være det avgjørende for hvor skattyteren anses som bosatt etter skatteavtalen.¹⁷²

Hvorvidt en person er statsborger i en eller begge stater avgjøres av lovgivningen i statene. Dette kriteriet er rangert lavt og vil sjelden være avgjørende, samtidig som det i praksis kan spille en mer fremtredende rolle enn det skal etter ordlyden.¹⁷³ Et ekstremt tilfelle er en sak inntatt i Utv.1989/866 (URD) hvor man ved ligningen rett og slett hadde hoppet over kriteriet ”vanlig opphold”, og saken dermed ble avgjort på bakgrunn av statsborgerskapet.

¹⁷¹ Se domspremiss 69.

¹⁷² Se Art.4 (2)c.

¹⁷³ Se Norsk Skatteavtalerett (2006) s.117, Gjems-Onstad (2008) s.980, Zimmer (2009) s.131.

4.2.5 Gjensidig avtale

Ved dobbelt eller manglende statsborgerskap skal bostedsspørsmålet avgjøres ved gjensidig avtale for å fastsette skattyterens bosted etter utslagsregelen.¹⁷⁴ Dette kriteriet er det siste i rekken, og skal kun benyttes dersom de foregående er uttømt.

Mønsteravtalen inneholder to bestemmelser om gjensidige avtaler. Den ene, som også er hovedbestemmelsen, finnes i Art. 25 og den andre i Art. 4(2 litra c). Kommentarene uttaler at prosedyren for gjensidig avtale etter Art. 4(2d) skal følge den som er nedfelt i Art. 25.¹⁷⁵ Bestemmelsene skiller seg på visse punkter.

Hovedformålet med bestemmelsen om gjensidig avtale i Art. 25 er å unngå beskatning i strid med skatteavtalen. Dette vil typisk gjelde dobbeltbeskatning. Her gis skattyteren, dersom han utsettes for beskatning i strid med en skatteavtale, mulighet til å ta dette opp med de kompetente myndighet i den stat han er bosatt. Hvis ikke saken blir løst av myndigheten alene, skal de prøve å løse saken med kompetent myndighet i den annen kontraherende stat, men de har ingen plikt til å komme til enighet.¹⁷⁶ Etter Art. 4 derimot, foreligger det både en plikt for begge kontraherende stater å sette i gang den gjensidige avtaleprosedyren, og komme frem til en løsning om skattyters bosted.¹⁷⁷

Derimot kan det stilles spørsmål til hvor stor denne forskjellen virkelig er i praksis. Det ser ikke ut til å være noe mulighet for å løse spørsmålet, hvor statene ikke blir enige om i hvilket land personen skal anses for å være bosatt.¹⁷⁸ Det finnes intet overstatlig organ (for eksempel voldgift) spesielt innrettet på skattemessige spørsmål som kan løse tvister om

¹⁷⁴ Se Art. 4(2)d.

¹⁷⁵ Se OECDkomm. Art.4-20.

¹⁷⁶ Se OECDkomm. Art.4-20, Weizman (1994) s.264, Zimmer (2009) s.132, Vogel (1997) Art. 4 pkt.82.

¹⁷⁷ Jfr. formuleringen i Art. 4(2d): "...shall settle...".

¹⁷⁸ Se Avery Jones, British Tax review s.118.

internasjonale skatteavtaler. Samtidig ønsker jeg å bemerke at praksis tyder på at statene blir enige i bostedstvister.

5 Forkortelser

ABC'en	- Lignings-ABC 2008/2009
Art.	- Artikkel
el.	- Lov om ekteskap av 4. juli 1991 nr. 47
FIN	- Finansdepartementet
fsfin	- Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Innst. O.	- Innstilling til Odelstinget
Jfr.	- Jamfør
LBH	- Ligningsbehandling
LRD	- Lagmannsrettsdom
Mønsteravtalen	- Model tax convention on income and on capital. Paris, oppdatert senest 2008.
NOU	- Norges offentlige utredninger
NSA	- Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbelbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, 23. september 1996. (Den nordiske skatteavtalen)
OECDkomm.	- Model tax convention on income and on capital. OECD Committee on Fiscal Affairs. Introduction. Model convention. Commentaries. Paris, oppdatert senest 2008 ¹⁷⁹
Ot. prp.	- Odelstingsproposisjon
Pkt.	- Punkt
Rt.	- Norsk Retstidende
SKD	- Skattedirektoratet

¹⁷⁹ Henvisninger i teksten til dette verket skjer ved angivelse av artikkel og kommentarnummer.

Henvisningen OECDkomm. Art. 4-15 gjelder altså kommentar nr. 15 til Art. 4.

Sktl.	- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
SR	- Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift
URD	- herreds-, by- eller tingrettsdom
Utv.	- Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

6 Litteraturliste

- Harboe, Einar og Ivar Hobbelhagen *Skattespørsmål ved flytting*. Oslo: Universitetsforlaget, 2002
- Model tax convention on income and on capital: condensed version*. OECD. Committee on Fiscal Affairs. 7th edition. Paris: OECD, 17. juli, 2008
- Norsk Skatteavtalerett*. Arvid Aage Skaar...[et al.]. Oslo: Gyldendal, 2006
- Eckhoff, Torstein *Rettskildelære*. 5. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo: Universitetsforlaget, 2001
- Bedrift, selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*. Frederik Zimmer (red.). 4. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2006.
- Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*. Edward Andersson...[et al.]. 2. opplagan. København, Helsingfors, Oslo, Stockholm, 1991
- Oslo: Gyldendal Rettsdata, 2009
- Gjems – Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. 7.utg. Oslo, 2008
- Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2003
- Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett* 4. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2009
- Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 5. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2005
- Vogel, Klaus *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice*. 3rd edition. London: Kluwer Law International, 1997
- Skaar, Arvid Aage *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991
- Ruud, Morten og Geir Ulfstein *Innføring i folkerett*. 2.utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2002

Skattelovkommentaren. 2003/2004. Arthur J. Brudvik...[et al.]. 3.utgave. Oslo: Kommuneforlaget, 2004

Weizman, Leif *Dobbelbeskatningsoverenskomster vedrørende inkomst og formue.* København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1994

Fleischer, Carl August. *Folkerett.* 8. utg. Oslo, 2005

Skattedirektoratet. *Lignings-ABC 2009.*

Juridiske Tidsskrifter

Landa, Erik. *Nye regler om skattemessig bosted for fysiske personer.* I: Skatterett. 2004, s. 240-255

Avery Jones, John F. [et al.]. *Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention.* I: British tax review. 1981, s. 15-29, 104-119

Widerberg, Hilde. *Samboere i skattelovgivningen.* I: Skatterett. 2009, s. 96-110

Widerberg, Hilde. *Nærstående i skattelovgivningen.* IV: Skatterett. 2008, s. 369-378

Skaar, Arvid Aage. *I 1949-lovens grenseland: Diskrimineringsklausulen og norsk rett.* I: Skatterett. 1985, s. 221-242

Gjerde, Therese Karoline. *Bosted etter skatteavtale – rettstilstander etter Sølvik-dommen.* III: Skatterett. 2008, s. 202-211

Rian, Johanne. *Skatteavtalenytt 2003-2004.* III: Skatterett. 2004, s. 256-270

Zimmer, Frederik. *Høyesterett som skatteavtaletolker.* I: Rettsteori og rettsliv: Festskrift til Carsten Smith. 2002, s. 939-956

Mønsteravtale

Model tax convention on income and on capital. OECD Committee of fiscal affairs. Sist oppdatert 17. juli 2008

Lover

Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814 (Grunnloven)

Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.
(dobbelbeskatningsavtaleloven)

Lov av 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift (arveavgiftsloven)

Lov av 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering (folkeregisterloven)

Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Lov av 04. Juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)

Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Forarbeider

NOU 1972: 16 Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett.

Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) om lov om endringer i skatteloven m.m

Ot. prp. nr. 86 (1949) om lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Ot. prp. nr. 26 (2005-2006) om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

Innst. O. nr. 77 (2002-2003) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatteloven m.m.

Innst. O. nr. 173 (1949) 2. Om lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Høyesterettsavgjørelser

Rt. 1984/99, *Alaska*

Rt. 1994/132, *Uncle John*

Rt. 1994/752, *Alphawell*

Rt. 2008/577, *Sølvik*

Lagmannsrettsavgjørelser

Utv. 2001/44

Utv. 2006/1500

Utv. 2007/1413

LB-2008-4122

Underrettsavgjørelser

Utv. 1985/635

Utv. 1985/650

Utv. 1989/866

Utv. 2000/1667

Utv. 2002/73

Utv. 2006/423

Utv. 2006/932

Utv. 2007/864

Uttalelser fra Finansdepartementet

Utv. 2000/1235

Utv. 2003/964

Utv. 2006/1126

Utv. 2005/1396

Brev fra Finansdepartementet til Sivilombudsmannen 5. april 2006

Brev fra Finansdepartementet til Sivilombudsmannen 16. november 2006

Uttalelser, meldinger m.v. fra Skattedirektoratet

Utv. 2001/682

Utv. 2002/862

Utv. 2003/1203

Utv. 2006/423

Utv. 2008/1494

Utv. 2008/1495

Utv. 2008/1496

SML. 2004/157

Ligningsbehandling

Utv. 1975/183

Utv. 1975/293

Utv. 2005/384

Utv. 1987/439

Utenlandske rettsavgjørelser

LSR 1980/207

Øvrige kilder

Sivilombudsmannens årsmelding. Somb-2004-49 (2004/195)

Regjeringen. *Skatteavtaler: Liste over avtaler.*

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647 (sitert 20. April 2009)

7 Lister over tabeller og figurer m v

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>